



LEENA VIRTANEN

Kilpailuneutraliteettisäännösten vaikutukset

SASKY koulutuskuntayhtymässä

LIIKETALouden KOULUTUSOHJELMA
2020

Tekijä Virtanen, Leena	Julkaisun laji Opinnäytetyö, AMK	Päivämäärä Kesäkuu 2020
	Sivumäärä 70	Julkaisun kieli suomi
Julkaisun nimi Kilpailuneutraliteettisäännösten vaikutukset SASKY koulutuskuntayhtymässä		
Tutkinto-ohjelma Liiketalous		
<p>Tiivistelmä</p> <p>Kilpailuneutraliteetista säädetään Kilpailulain 4a luvussa sekä Kuntalain 15 luvussa. Kilpailulain 4a luvun lisäys 30d pykälä astui voimaan 1.1.2020. Lisäys johti julkisyhteisöissä kirjanpidon eriyttämisvelvollisuuteen ja edelleen markkinaehtoisten siirtohinnojen dokumentointivelvollisuuteen vuoden 2020 alusta. Kyseiset tiedot ilmoitetaan tilinpäätöksen liitetiedoissa. Opinnäytetyöprosessin alussa tutustuttiin lainsäädäntöön, eri viranomaisten tulkintoihin ja ohjeisiin lain soveltamisesta sekä muuhun teoreettiseen aineistoon, jota aiheesta oli löydettävissä. Opinnäytetyö tarkoituksena oli selvittää, mitä uusia tietoja organisaation on tuotettava tilinpäätöksen yhteydessä ja mitä muita vaikutuksia Kilpailulain lisäyksellä on organisaatiolle.</p> <p>Opinnäytetyössä selvitettiin, mitkä toiminnot ovat eriytettäviä toimintoja ja miten oma eriytetty tuloslaskelma tehdään taloudenohjausjärjestelmässä. Kerätyn tiedon perusteella muodostetaan erillisistä kustannuspaikoista yhteinen kirjanpidollisesti eriytetty tuloslaskelma, joka esitetään tulevan tilinpäätöksen liitetiedoissa. Uusi säännös on ehdoton, joten kustannusvastaavuuteen on entistä enemmän kiinnitettävä huomiota.</p> <p>Uutena lain vaatimuksena on dokumentointivelvollisuus, joten tutkittiin, mitä tietoja dokumentointiin tarvitaan. Tietojen perusteella laadittiin täydennettävä dokumentointilomake ja erilliset ohjeet organisaation käyttöön. Opinnäytetyössä tutkittiin myös markkinahintamenetelmiä ja havaittiin, että jokaiseen yksittäiseen tapaukseen on valittava juuri siihen tilanteeseen sopiva siirtohintamenetelmä.</p> <p>Siten organisaatio voi määrittää hinnat haluamallaan tavalla, mutta hintojen tulee olla markkinahintaisia ja kustannukset tulee kattaa. Valtionrahoitusta ei saa käyttää liiketoiminnan tappioiden kattamiseen.</p>		
<p>Asiasanat siirtohinnoittelu, kilpailunrajoitukset, dokumentointi, eriyttäminen</p>		

Author Virtanen, Leena	Type of Publication Bachelor's thesis	Date June 2020
	Number of pages 70	Language of publication: Finnish
Title of publication Effects of competition neutrality provisions in SASKY Municipal Education and Training Consortium		
Degree programme Business Administration		
<p>The competition neutrality provisions can be found in Chapter 4a of the Competition Act and Chapter 15 of the Local Government Act. The addition of clause 30d to Section of Chapter 4a of the Competition Act entered into force on 1 January 2020. The increase led to an obligation for government entities to separate their accounts and further to document market transfer prices from the beginning of 2020. This information is disclosed in the notes to the financial statements. The study started by getting acquainted with the legislation, interpretations and instructions of various authorities on the application of the law, as well as other theoretical material that could be found on the subject. The purpose of the thesis was to find out what new information the organization must produce in connection with the financial statements and what other effects the addition of the Competition Act has on the organization.</p> <p>First, it was clarified which functions are separable functions and how their own differentiated income statement is made in the financial management system. Subsequently, a separate accounting separate income statement was formed from the separate cost items, which is presented in the notes to the future financial statements. The new provision is absolute, so more attention needs to be paid to cost-effectiveness.</p> <p>A new requirement became the obligation to document, so the information needed for documentation was examined and a supplementable documentation form and separate instructions for the use of the organization were made on the basis of them. The market pricing methods were examined, the result being that the most appropriate transfer pricing method must be chosen for each case. The organization can set the prices as it sees fit, but the prices must be at market prices and the costs must be covered, as government funding must not be used to cover business losses.</p>		
<p><u>Key words</u> competition neutrality, market-based pricing, computational differentiation, transfer pricing</p>		

SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	5
2	OPINNÄYTETYÖN MENETELMÄT	6
3	JULKISHALLINNON ERITYISPIIRTEITÄ.....	7
3.1	Lakisääteiset tehtävät	8
3.2	Maksullinen palvelutoiminta	11
3.3	Liiketoiminta ja yhtiöittämisvelvollisuus	11
3.4	Kilpailu- ja kuluttajaviraston tutkimus	14
4	KILPAILUNEUTRALITEETTI	16
5	ERIYTTÄMINEN.....	17
6	MARKKINAEHTOINEN HINNOITTELU	20
6.1	Kustannuslaskennan käsitteitä	21
6.2	Hinnoittelumenetelmät.....	23
6.2.1	OECD:n siirtohinnoittelumenetelmät.....	26
6.2.2	Esimerkkejä hinnoittelusta	32
7	DOKUMENTOINTI	36
8	VAIKUTUKSET CASE ORGANISAATIOON.....	42
8.1	Toimintaympäristö	42
8.2	Eriytettävät toiminnot	48
8.3	Kohdistettava tuotot ja kulut.....	51
8.4	Hinnoiteltava markkinaehtoisesti.....	57
8.5	Dokumentoitava	59
9	JOHTOPÄÄTÖKSET	61
10	TULEVAISUUDEN NÄKYMIÄ	63
11	LOPPUTULOKSEN ARVIOINTI.....	64
	LÄHTEET.....	66

1 JOHDANTO

Kilpailuneutraliteetti tarkoittaa kilpailun tasapuolisuuden turvaamista julkisen ja yksityisen elinkeinotoiminnan välillä. Sääntö ei sinällään ole uusi, vaan on tullut Kilpailulakiin jo vuonna 2013. SASKY koulutuskuntayhtymä (lyhenne Sasky) voi Kuntalain (410/2015) 15 luvun 126 §:n poikkeussäännöksen nojalla harjoittaa myös kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvaa taloudellista toimintaa, mutta hinnoittelun tulee tapahtua markkinaehtoisesti.

Markkinaehtoinen hinnoittelu taas on ymmärrettävissä sellaisena hintatasona, jonka suuruiseksi vastaava yksityinen toimija tavarain tai palvelun hinnoittelisi. Yhtenä tarkastelun kohteena on, millaisilla siirtohinnoittelumenetelmillä markkinahinnan voi määrittää ja onko näistä löydettävissä yhtenäinen tapa case organisaatiolle. Kustannusten kohdentaminen sekä markkinaehtoperiaatteet on myös **dokumentoitava**.

Opinnäytetyöni aiheena on tutkia, mitä vaikutuksia Kilpailulain (948/2011) 4a luvun 30d pykälän lisäyksellä on Saskyn toimintaan. Kyseisen 4a luvun 30d pykälän lisäyksen vuoksi liiketoiminnan muodossa, mutta poikkeussäännöksen vuoksi yhtiöittä-mättä jätetystä toiminnasta on 1.1.2020 alkaen tehtävä **kirjanpidollisesti eriytetty tuloslaskelma**.

Lainsäädäntö on uutta, joten organisaatiossa kaivattiin ohjeistusta lain soveltamisesta. Tutkielman päätarkoituksena on hankkia ennakkoon mahdollisimman paljon tietoa ke-väällä 2021 ensimmäistä kertaa tehtävää laskennallisesti eriytettyä tuloslaskelmaa ja sen liitetietojen tuottamista varten. Tietoja voidaan soveltaa organisaation tulevan eriytetyn tuloslaskelman tekemisessä.

2 OPINNÄYTETYÖN MENETELMÄT

Kyseessä on kvalitatiivinen (laadullinen) case tapaustutkimus kohdeorganisaatiosta, tutkimuksessa käytetään apuna teoreettista tutkimusta ja aikaisempia tutkimustuloksia. Kvalitatiivinen tutkimus on tyypillisesti kokonaisvaltaista tiedon hankintaa, jossa aineisto kootaan todellisissa tilanteissa ja lähteistä eri menetelmillä. Tyypillisesti tutkimussuunnitelma muotoutuu joustavasti tutkimuksen edetessä. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2007, 160; Pitkäranta 2009, 3.) Opinnäytetyöni aihealue liittyy julkishallintoon, yritysjuridiikkaan sekä rahoitukseen.

Empiirisessä tutkimuksessa pyritään konkreettisiin havaintoihin ja analysoidaan havaintoja (Menetelmäpolku 2015). Tarkastelua tehdään kohdeorganisaatiossa; tarkastellaan sekä eriyttämismenettelyjen alustien, mutta poikkeussääntöjen vuoksi erittelemättä jätettyjen liiketapahtumien siirtohinnoittelua sekä tytäryhtiön ja case organisaation välisten liiketapahtumien siirtohinnoittelua (Hirsjärvi ym. 2007, 203). Työskentelyn itse kohdeorganisaatiossa, joten voin hyödyntää tutkimuksessa myös osallistuvaa havainnointia organisaation sisältä käsin (Hirsjärvi ym. 2007, 211). Olemassa olevaa materiaalia voidaan hyödyntää tutkimukseen.

Tutkimukseen voidaan käyttää erilaisia menetelmiä sekä yhdistää erilaisia tietolähteitä ja teorioita, yhteiskäytöstä käytetään nimitystä triangulaatio tai mixing methods (Hirsjärvi ym. 2007, 228). Hermeneuttinen tutkimus on tyypillistä laadullista tutkimusta, jossa analyysimenetelmät vaihtelevat (Menetelmäpolku 2015).

Tutkimus lähtee liikkeelle havainnoinnista, tutustumisesta organisaation omaan ohjeistukseen ja dokumentaatioon aiheeseen liittyen. Seuraavaksi tutkittavaksi nousee lainsäädäntö; hallinto-, kunta-, kilpailu-, hankinta- ja kirjanpitolait sekä opetus- ja kulttuuritoimeen, ammatilliseen koulutukseen ja verotukseen liittyvät lait sekä eri viranomaisten tulkinnat näiden lakien soveltamisesta. Tutkittavana ovat myös valvontaviranomaisten kuten Kilpailu- ja kuluttajaviraston sekä Verohallinnon ohjeet ja muu teoreettinen aiheeseen liittyvä aineisto.

Aiheeseen liittyy myös JHS-suositus 203 kuntien ja kuntayhtymien kustannuslaskenta, jossa kuvataan laskentasääntöjä ja sovellettavia menetelmiä. JHS-suosituksella pyritään saamaan kuntien kustannuslaskenta mahdollisimman yhtenäiseksi ja vertailukelpoiseksi. Jatkossa kuntatalouden eri JHS suositukset on yhdistetty 9.4.2020 julkaistuun kuntien ja kuntayhtymien automaattisen talousraportoinnin (AURA) käsikirjaan. (Valtiokonttori [www-sivut](http://www.sivut), 2020.)

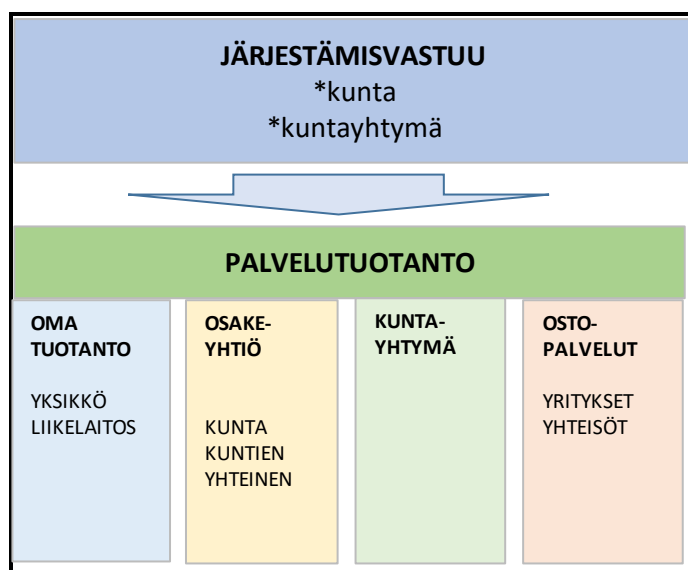
Mahdollisia esteitä ja rajoittavia tekijöitä voivat olla ei julkisten asioiden esille tuleminen ja niiden julkisuuden rajoittaminen. Näitä esteitä pyritään vähentämään ottamalla koko prosessin ajan huomioon Laki viranomaisen toiminnan julkisuudesta (621/1999) ja mahdolliset muut toimeksiantajan asettamat rajoitukset sekä rajaamalla nämä aiheet pois lopullisesta opinnäytetyöstä.

3 JULKISHALLINNON ERITYISPIIRTEITÄ

Hallintolain (434/2003) 2 luvun 6 § mukaan hallinnon yleisiin oikeusperiaatteisiin kuuluu esimerkiksi yhdenvertaisuuden, syrjimättömyyden, puolueettomuuden ja tarkoitussidonnaisuuden periaatteet. Viranomainen ei saa käyttää harkintavaltaansa väärin eikä tavoitella henkilökohtaista hyötyä. Toimet pitää mitoittaa siihen, mihin pyritään. Päätösten pysyvyyteen ja viranomaisten ratkaisujen oikeellisuuteen ja virheettömyyteen pitää lähtökohtaisesti voida luottaa. Laissa viranomaisen toiminnan julkisuudesta käsitellään myös hyvän hallinnon yleisiä periaatteita, joiden mukaan kaiken julkisen toiminnan tulee olla avointa ja läpinäkyvää.

”Kunta hoitaa itsehallinnon nojalla itselleen ottamansa tehtävät ja järjestää sille laissa erikseen säädetty tehtävät. Laissa säädetään myös siitä, kun tehtäviä on järjestettävä yhteistoiminnassa muiden kuntien kanssa (lakisääteinen yhteistoiminta). Kunta voi sopimuksen nojalla ottaa hoitaakseen muitakin kuin itsehallintoonsa kuuluvia julkisia tehtäviä.” (Kuntalaki 410/2015, 2 luku 7 §.)

3.1 Lakisääteiset tehtävät



Kuvio 1. Palvelujen järjestämisen vaihtoehdot julkisyhteisössä (Kuntaliitto)

Kuntalaissa erotetaan järjestämisvastuu sekä tuottamisvastuu toisistaan (kuvio 1). Julkista hallintotehtävää ei voi antaa muille toimijoille, ellei siitä säädetä erikseen laissa. Erityislainsäädännöllä kuntien tehtäviksi on määrätty myös erityisiä tehtäviä esimerkiksi koulutukseen liittyen. Palvelut voivat olla kokonaan lakisääteisiä, lakisääteisiä mutta harkinnanvaraisia tai vapaaehtoisia. Vastikkeeksi valtio osallistuu lakisääteisten palveluiden kustannuksiin. Osa kuntien velvoitteista voidaan järjestää eri tavoin, kuten perustamalla kuntien yhteisiä virkoja tai järjestämällä ammatillinen koulutus kuntayhtymien kautta. (Husa & Pohjolainen 2009, 274; Kuntalaki 2 luku 8 §.)

Laki ammatillisesta koulutuksesta (531/2017) 1 luku 2 § määrittelee ammatillisten tutkintojen ja ammatillisen koulutuksen tarkoituksen seuraavasti:

”Sen tarkoitus on kohottaa ja ylläpitää väestön ammatillista osaamista, antaa mahdollisuus ammattitaidon osoittamiseen sen hankkimistavasta riippumatta, kehittää työ- ja elinkeinoelämää ja vastata sen osaamistarpeisiin, edistää työllisyyttä, antaa valmiuksia yrittäjyyteen ja työ- ja toimintakyvyn jatkuvaan ylläpitoon sekä tukea elinikäistä oppimista ja ammatillista kasvua”.

Ammatillisen koulutuksen järjestäjä voi Kuntalain 15 luvun 126 § mukaisesti harjoittaa pääsääntöisesti opetusta ja koulutusta, joka vaatii järjestämislupaa, toimilupaa tai oppilaitoksen ylläpitämislupaa. Opetus- ja kulttuuriministeriö myöntää järjestämisluvat. Lupa voidaan myöntää hakemuksesta kunnalle, kuntayhtymälle, rekisteröidylle yhteisölle tai säätiölle. Järjestämisluvan mukaista toimintaa ovat: ammatilliseen tutkintoon johtava koulutus, tutkintojen osat, erilaiset valmentavat koulutukset (Valma) ja muu ammatillinen koulutus. (Valtionneuvoston asetus ammatillisesta koulutuksesta 673/2013.) Järjestämisluvassa määrätään tutkinnot, joita koulutuksen järjestäjällä on oikeus myöntää ja joihin se voi järjestää tutkintokoulutusta. Järjestämisluvassa määrätään Opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain (1705/2009) 3a luvun 32 b §:ssä tarkoitettujen opiskelijavuosien vähimmäismäärästä (Laki ammatillisesta koulutuksesta 3 luku 22 - 28 §).

STRATEGIARAHOITUS		enintään 4 % kokonaisrahoituksesta	
LASKENNALLINEN RAHOITUS (väh. 96 %)		70 % PERUSRAHOITUS * Opiskelijavuodet Luo: * edellytykset sille, että koulutusta on saatavissa kaikille aloille ja opiskelijoille * ennakoitavan perustan tutkintojen ja koulutuksen järjestämiselle	20 % SUORITUSRAHOITUS Ohjaa ja kannustaa: * suuntaamaan koulutusta ja tutk. osaamistarpeiden mukaisesti * tehostamaan opintoprosesseja * suorittamaan tutk. ja niiden osia tavoitteiden mukaisesti
			10 % VAIKUTTAVUUSRAHOITUS * työllistyminen * jatko-opinnot, palaute

Kuvio 2. Ammatillisen koulutuksen rahoitusjärjestelmä (Opetus- ja kulttuuriministeriö)

Lain ammatillisesta koulutuksesta 2 luvun mukaan, pääsääntöisesti julkisten varoin tuotetuissa **lakisääteisissä palveluissa** toiminta rahoitetaan verovaroin, eikä asiakailta pääsääntöisesti peritä maksuja. Valtionrahoitusta (kuvio 2) voidaan käyttää myös julkisesti avustettujen koulutushankkeiden omarahoitusosuuksiin, koulutusten hankintaan sekä järjestämisluvan mukaiseen opetusta tukevaan palvelu- ja tuotantotoimintaan. Sen sijaan rahoitusta ei voi kohdistaa ammatillisen koulutuksen järjestäjän

maksulliseen palvelutoimintaan (31 §) tai liiketoimintaan kuten tilauskoulutukseen (33 §) tai koulutusvientiin (35 §).

Järjestämisluvassa määritelty koulutus tai tähän opetukseen kiinteästi liittyvät oppilas- ja opiskelijatyöt (esimerkiksi opiskelijoiden tekemä parturi-kampaamopalvelu tai autohuolto) katsotaan liittyvän kiinteästi opiskelijoiden harjoitteluun. (Karttunen 2019.) Suomen Kuntaliitto ry:n johtavan lakimiehen P-P Lebedeffin mukaan (henkilökohtainen tiedonanto 20.9.2019) opetuksen järjestäjältä edellytetään yleensä opetussuunnitelmaa tai vastaavaa suunnitelmaa.

Tästä opetukseen kiinteästi liittyvästä opiskelijatyötoiminnasta voidaan periä asiakailta maksuja, toiminnalla ei kuitenkaan saa tavoitella voittoa eikä toiminta saa häiritä alueen muiden toimijoiden toimintaedellytyksiä. Maksut kattavat osan kustannuksista, mutta toimintaan voidaan käyttää myös julkisia varoja esimerkiksi opettajan palkkakustannuksiin. (Opetushallitus 2019.)

Hinnoittelun tulisi kuitenkin pyrkiä lähelle käypiä markkinahintoja, jotta hinnat eivät aiheuta kilpailun vinoutumista. Opiskelijatöiden hinnoittelussa on toisaalta myös huomioitava, ettei laatu välttämättä ole sama kuin ammattilaisen tuottamassa tuotteessa tai palvelussa. Kyseessä on opetustilanne, jonka laatu voi vaihdella ja työn suorittaminen saattaa vaatia normaalia pidemmän ajan. (Kilpailu- ja kuluttajaviraston muistio Dnro 153/14.00.40/2016; Tyni, Myllyntaus & Suorto 2009, 90.)

Opiskelijatyötoiminnan katsotaan kuuluvan järjestämisluvan mukaiseen koulutukseen siitä huolimatta, että useissa tapauksissa toimitaan kilpailluilla markkinoilla (Katso kappale 4). Mikäli palvelua tuotetaan jatkuvasti (myös koulujen loma-aikoina) tai opiskelijoiden osuus toiminnasta on pientä, voidaan toiminta tulkita liiketoiminnaksi. (Karttunen 2019.)

3.2 Maksullinen palvelutoiminta

Osasta toiminnoista on siis nähty järkevänä periä palvelun käytöstä maksua, tätä kutsutaan **maksulliseksi palvelutoiminnaksi**. Kyseinen toiminta on julkisen viranomais-toiminnan ja normaalin liiketoiminnan välissä olevaa toimintaa. Esimerkkinä tavarat ja palvelut, joita tuotetaan toimeksiannosta kuten yksityisten tilaamat tuotteet. (Raudasoja & Johansson 2009, 159.) Opiskelijatyötoiminta liittyy opiskelijoiden harjoitteluun, joten vaikka näistä palveluista voidaan periä maksuja, ne rinnastetaan kuitenkin koulutukseen liittyväksi.

Kunnille ja kuntayhtymille jää mahdollisuus myydä markkinoille tilapäistä ylikapasiteettia vähäinen määrä kilpailuneutraliteetin erityisesti vaarantumatta (Raudasoja & Johansson 2009, 166). Satunnaista toimintaa markkinoilla voivat olla esimerkiksi ylikapasiteetin myynti kiinteistöjen vuokrauksessa sekä kone- ja laitevuokraus, joka perustuu muuhun kuin pitkäaikaiseen kysynnän, toiminnan ja tarjonnan vaihteluun. Kuntayhtymä ei voi suunnitella toimintaansa siten, että se tuottaa jatkuvasti tavaroita ja palveluita markkinoille. Sopimusten on oltava lyhytaikaisia, eikä niillä saa olla merkittäviä markkinavaikutuksia. (Lebedeff & Ylitalo 2019.)

Tuotteet ja palvelut on hinnoiteltava liiketaloudellisesti kannattavasti, mutta samalla huomioiden muiden hintataso. Hinnoilla tulisi kattaa pitkällä tähtäimellä aiheutuneet kustannukset sekä saada kohtuullinen tuotto sijoitetulle pääomalle. (Tyni ym. 2009, 90.)

3.3 Liiketoiminta ja yhtiöittämisvelvollisuus

Kuntalaki antaa kunnille ja kuntayhtymille mahdollisuuden ottaa hoitaakseen myös muita tehtäviä, mikäli resurssit tähän riittävät. Liiketoiminnan tunnusmerkkeinä voidaan pitää esimerkiksi ansaintatarkoitusta, jatkuvuutta, ulospäin suuntautuvuutta sekä itsenäisyyttä. Liiketoiminta sisältää tavanomaisen yrittäjäriskin ja myös pysyvällä liikepaikalla on merkitystä. (Lebedeff & Ylitalo 2019.) Kilpailulain 4 a luku ei sinällään kiellä julkisyhteisöjä harjoittamasta kilpailevaa toimintaa yritysten kanssa, mutta tästä

liiketoiminnasta on erityisiä säädöksiä, eikä sitä voida rahoittaa valtionavustuksilla. (Karttunen 2019.)

Liiketoiminnan tunnuspiirteisiin kuuluu myös, että ulkopuolinen myynti muille kuin kuntayhtymän omille yksiköille, sidosyksiköille tai tytäryhtiölle on merkittävää ja kannattavaa ja siihen liittyvät investoinnit pyritään rahoittamaan omalla tulorahoituksella. Yrityksen ja asiakkaan välillä voi olla sopimus ja asiakkaalla on harkintavalta, keneltä se palvelun tai tuotteen hankkii. Hinnoittelussa huomioidaan kilpailijat sekä pyritään voittoon. (Raudasoja & Johansson 2009, 164; Tyni ym. 2009, 90.)

Ammatillisen koulutuksen järjestäjän pitää huomioida, ettei sen liiketoimintaa voida tukea julkisin varoin. Järjestämislupaan sisältyvien toimintojen lisäksi voidaan myydä koulutus, konsultointi-, ja muita palveluita liiketaloudellisin periaattein. Tämä toiminta on kuitenkin liiketoimintaa, eikä mahdollisia tappioita voida kattaa valtion rahoituksella. (Opetushallitus 2019.) Hinnoittelu voi tapahtua markkinahinnoilla tai OECD:n siirtohinnoittelu ohjeen mukaisesti; omakustannushinnalla lisättynä erilaisilla tuottoprosenteilla. Tällä pyritään saamaan toiminta kannattavaksi ja toiminnan on katettava myös osuus yhteisistä kustannuksista (Tyni ym. 2009, 91).

Ammatillisen koulutuksen liiketoimintaa ovat kaikki sellaiset toiminnot, jotka eivät ole järjestämisluvan mukaista tai johon ei vaadita järjestämislupaa. Kilpailutilanteessa markkinoilla toimitaan, mikäli esimerkiksi yksityiset yritykset voivat tarjota samaa tuotetta tai palvelua. Myös kaikki sellainen toiminta, jota järjestetään taloudellisen voiton tai muun hyödyn tavoittelemiseksi, on liiketoimintaa. (Opetushallitus 2019.)

Ammatillisen koulutuksen liiketoimintaa ovat siten esimerkiksi: a) yrityksille räätälöity henkilöstökoulutus, mikäli se ei johda tutkintoihin tai tutkinnon osiin, b) muu liiketoiminnallisesti toteutettu tutkintoon johtamaton koulutus, c) työvoimakoulutus muiden kuin opetus- ja kulttuuritoimen rahoittamana, d) koulutus/palvelut julkisella tuella rahoitetussa hankkeessa, jossa koulutuksen järjestäjä ei ole toteuttajana vaan koulutuksen/palvelun myyjänä, e) konsultointi- ja asiantuntijapalvelut, f) kiinteistöjen vuokraus, g) painatus-, kopiointi- ja tulostuspalvelut, h) julkaisunmyynti ja i) myytävät muut palvelut. (Opetushallitus 2019.)

Järjestämisluvan mukaisiin tehtäviin kuulumattomia muita koulutuspalveluita, jotka katsotaan liiketoiminnaksi, ovat esimerkiksi erilaiset korttikoulutukset, joita tarjotaan markkinoilla rajoittamattomalle asiakaskunnalle voittoa tavoittelevasti tai omakustannushintaan. (Opetushallitus 2019.)

Liiketoiminnan muodossa tapahtuva toiminta on pitänyt yhtiöittää viimeistään vuoden 2015 alusta Kuntalain 15 luvun 126 § mukaisesti, ellei siitä ole säädetty poikkeussäännöistä. Kunnan/kuntayhtymän toiminnasta markkinoilla on säädetty Kuntalain 15 luvussa, jonka perusteella kilpailutilanteessa markkinoilla tarkoitetut kuntayhtymän tehtävät on hoidettava osakeyhtiön, osuuskunnan, yhdistyksen tai säätiön kautta. Pykälissä säädetään yhtiöittämisvelvollisuudesta, mikäli kunta/kuntayhtymä hoitaa muita kuin lakisääteisiä tehtäviä, eikä näistä toimista ole säädetty poikkeussäännöksiä.

Yhtiöittämisvelvoite ei ole ehdoton, vaan Kuntalain 15 luvun 127 § on mainittu poikkeussäännöksiä. Yhtiöittämispoikkeuksista mainitaan esimerkiksi vähäinen toiminta, erityislain oikeutus toimintaan, tukipalvelu tytäryhteisölle, palvelut sidosyksiköille, toimitilojen vuokraus pääosin itselle, tytäryhteisöille tai kilpailutetun palvelutuotannon käyttöön, palvelussuhteeseen perustuen tuotetut palvelut tai poikkeusoloihin varustautuminen. Kaikissa näistä tapauksissa toimitaan markkinoilla, mutta on erityinen syy, miksi toimintoa ei ole yhtiöitetty. Kirjanpito voidaan eriyttää myös muilla tavoilla, kuten (kuvioista 3) voidaan havaita. Myös muussa eriyttämisen muodoissa hinnoittelun on oltava markkinaehtoista, siten estetään kilpailun vääristyminen.

Kunnallisen liiketoiminnan eriyttämisen vaihtoehdot		
Ulkoistaminen	Sisäinen eriyttäminen	
	Kirjanpidollinen	Laskennallinen
yhtiö		
yhtymä	liikelaitos	liiketoiminta laskennallisena kokonaisuutena
osuuskunta	taseyksikkö	osatoimintojen laskennallinen eriyttäminen
säätiö		

Kuvio 3. Kunnallisen liiketoiminnan eriyttämisen vaihtoehdot
(Raudasoja & Johansson 2009, 165)

3.4 Kilpailu- ja kuluttajaviraston tutkimus

HE68/2018 mainitaan Kilpailu- ja kuluttajaviraston (lyhenne KKV) tekemä vuosien 2015 - 2016 selvitys, jonka mukaan kunnat toimivat kilpailluilla markkinoilla mm. ruoka- ja ateriala-, kiinteistöhuollon ja logistiikan-, taloushallinnon-, työterveys-, jätehuolto-, koulutus- ja kulttuuri-, liikunta-, laboratorio-, kuvantamispalveluissa sekä toimitilojen vuokrauksessa.

Kuntayhtymät toimivat selvityksen mukaan sosiaali- ja terveydenhuollon palveluissa, opetuksen ja koulutuksen sekä tukipalveluissa kuten jätehuolto ja kiinteistöjen vuokraustoiminnassa. Kilpailu- ja kuluttajaviraston vuonna 2016 tekemä selvitys 138 kuntayhtymästä paljasti, että kuntayhtymillä oli puutteita yhtiöittämisvelvollisuuden noudattamisessa, markkinaperusteisessa hinnoittelussa ja toiminnan vähäisyyden tulkinnaissa. Kuntayhtymät olivat pääsääntöisesti joko vetäytyneet markkinoilta tai yhtiöittäneet toimintansa, mutta erityisesti koulutuskuntayhtymien ja niiden perustamien osakeyhtiöiden toimintaan arvioitiin mahdollisesti liittyvän kielteisiä piirteitä. (Kilpailu- ja kuluttajaviraston muistio Dnro 153/14.00.40/2016; Karttunen 2019.)

Erityisesti Kilpailu- ja kuluttajaviraston arvioissa koulutuskuntayhtymien sekä niiden yhtiöiden välisiin liiketoimiin saattaa liittyä kilpailun vääristymistä mm. tulkinnat toiminnan vähäisyydestä sekä markkinaehtoisin hinnoittelun puutteista nousivat esille. Samoja ongelmia oli myös kuntien sekä niiden liikelaitosten ja yhtiöiden välillä. (Kilpailu- ja kuluttajaviraston muistio Dnro 153/14.00.40/2016.)

Vähäisyyttä arvioitaessa toimintaa tarkastellaan markkinoiden kokoon nähden. Esimerkiksi kuntayhtymän liiketoiminnan myynti saattaa vaikuttaa pieneltä, mutta tosiasiassa saattaa vastata markkinoilla toimivan yrityksen koko vuoden liikevaihtoa. Myöskään markkinoilla yleisesti perittävä hinta ei ole riittävä markkinaehtoisin hinnoittelun peruste, toiminnalla pitää kattaa myös kaikki kustannukset. (Kilpailu- ja kuluttajaviraston muistio Dnro 153/14.00.40/2016.)

Vuoden 2016 tutkimukselle seurasi jatkoa, kun Kilpailu- ja kuluttajavirasto teki toisen jatkoselvityksen 35 koulutuskuntayhtymään vuonna 2018. Tällöin koulutuskuntayh-

tymissä oli mietitty enemmän markkinaehtoisuutta, mutta edelleen puutteita oli havaittavissa. (Kilpailu- ja kuluttajaviraston muistio Dnro 153/14.00.40/2016; Karttunen 2019.)

Koulutuskuntayhtymät tuottavat uuden selvityksen perusteella järjestämisluvan alaista koulutusta (lukio- ja ammatillinen koulutus), tutkintoon johtavaa koulutusta sekä tutkintotavoitteista työvoimakoulutusta. Koulutuskuntayhtymistä oli vastaavasti siirretty yhtiöihin; ei tutkintotavoitteinen työvoimakoulutus, yhteishankintakoulutukset, maksulliset vapaarahoitteiset koulutukset, konsultointi, kortti-, pätevyys-, täydennys- ja henkilöstökoulutukset sekä koulutusvienti. (Karttunen 2019.)

Lähes kaikki koulutuskuntayhtymät olivat perustaneet yhtiön markkinaehtoisesta koulutuksen järjestämiseen. Tämä pienentää riskiä yksikköhintarahoituksen valumisesta liiketoimintana tuotettujen palveluiden hinnoitteluun. Kaikissa tapauksissa koulutuskuntayhtymän ja sen omistaman osakeyhtiön keskinäinen suhde oli vahva, joka toisaalta lisää riskiä markkinaehtoisuudelle. (Karttunen 2019.)

Kilpailu- ja kuluttajaviraston tutkimuksessa havaittiin, että osalla yhtiöistä ei ollut lainkaan omaa henkilöstöä, vaan palvelut ostettiin suoraan koulutuskuntayhtymältä. Ilman henkilöstöä yhtiö ei kuitenkaan vaikuta kovin itsenäiseltä. Liiketoimintariski on matala, kun ei tarvitse sopeuttaa toimia kysynnän vaihteluun. Henkilöstökulut on myös kohdistettava todellisen työajan seurannan mukaisesti, eikä suoraan prosenttiosuudella henkilön palkasta, kuten osassa yhtiöitä oli tehty. Tukipalveluista yhtiön ja koulutuskuntayhtymän välillä ei osassa tutkittavista ole vaadittu katetta, mikä voi johtaa kilpailun vääristymiseen. (Karttunen 2019.)

Kyselyssä kiinnitettiin huomiota myös kevyisiin taseisiin. Yhtiöt eivät omistaneet toiminnassaan hyödyntämiään tiloja ja laitteita, jotka osaltaan nostaisivat liiketoimintariskiä. Siksi nähtiin tärkeänä, että vuokrat on hinnoiteltava markkinaperusteisesti. Myös omistajaohjauksessa havaittiin puutteita, yleensä koulutuskuntayhtymissä ei asetettu tai dokumentoitu yhtiöille tuottovaatimuksia. Monet yhtiöt olivat ensimmäisinä vuosina tappiollisia, mutta alun jälkeen pyrkivät voitolliseen toimintaan. Jossakin tapauksissa koulutuskuntayhtymät olivat myöntäneet yhtiöille lainaa alle markkinaehtoisten hintojen, mikä sekin osaltaan vääristää kilpailua. (Karttunen 2019.)

4 KILPAILUNEUTRALITEETTI

Kilpailuneutraliteetti tarkoittaa kilpailun tasapuolisuuden turvaamista julkisen ja yksityisen elinkeinotoiminnan välillä. Kuntalain (626/2013) lisäys (yhtiöittämisvelvollisuudesta) ja Kilpailulain 4a luvun lisäys tulivat voimaan jo vuonna 2013. Kuntalain (410/2015) uudistuksen yhteydessä 15 luvussa säädetään kunnan toiminnasta markkinoilla. Lait osaltaan pyrkivät turvaamaan kilpailun tasapuolisuutta eri toimijoiden välillä.

Kuntalain 15 luku 126 § mukaan kunta tai kuntayhtymä ei hoida tehtävää kilpailutilanteessa markkinoilla ainakaan: 1) mikäli tuottaa omana toimintanaan lain perusteella sille määrättyjä tehtäviä, 2) yhteistoimintavelvoitteen perusteella tuotettavia palveluita, 3) muun lain perusteella tuotettavia palveluita yhteistoiminnassa sidosyksiköiden kanssa, 4) kunta järjestää laissa tarkoitettua opetuksen tai koulutuksen järjestämislupaa, toimilupaa tai oppilaitoksen ylläpitämislupaa edellyttävää koulutusta, edellä mainitussa luvassa määrättyjä muita tehtäviä tai tuottaa palveluja tällaiseen opetukseen kiinteästi liittyvinä oppilas- ja opiskelijatöinä, 5) toimintaan monopoliasemassa tai 6) kunta ostaa, myy tai vuokraa kiinteistöjä maankäyttöön liittyen ja toiminta liittyy lainmukaisten tehtävien hoitoon. Kunta toimii kilpailutilanteessa markkinoilla, jos se osallistuu tarjouskilpailuun ja toiminta on liiketoimintaa. Opetuksen ja koulutuksen tarjouskilpailuun osallistuminen ei kuitenkaan ole toimintaa kilpailutilanteessa markkinoilla.

Yhtiöittämisvelvollisuuden estämättä kunta voi siten hoitaa omana toimintanaan Kuntalain 15 luvun 126 §:ssä tarkoitettua tehtävää, mikäli: 1) toiminnan katsottava olevan vähäistä, 2) lain perusteella kunta voi nimenomaisesti tuottaa palveluja toiselle taholle tai osallistua tällaista toimintaa koskevaan tarjouskilpailuun, 3) kunta tuottaa tukipalveluja tytäryhteisölleen, 4) kunta tuottaa palveluja sidosyksikölle tai yhteisyritykselle, 5) kunta vuokraa toimitiloja pääasiassa käytettäväksi kunnan omassa toiminnassa ja kuntakonserniin kuuluville tytäryhteisöille tai käytettäväksi sellaisessa palvelutuotannossa, jonka tuotannon kunta on kilpailuttanut, 6) kunta tuottaa palveluja kunnan tai kunnan tytäryhteisön palveluksessa oleville henkilöille palvelussuhteen perusteella tai

7) toiminta liittyy valmiussuunnitelman mukaiseen poikkeusoloja koskevaan varautumisvelvollisuuteen. (Kuntalaki 15 luku 127 §.)

Koska Kilpailu- ja kuluttajaviraston selvitysten mukaan (kappale 3.2.) markkinaehtoperiaatteen noudattamisessa oli edelleen paljon puutteita kunnissa ja kuntayhtymissä, hallitus päätyi entisestään lisäämään kilpailuilla markkinoilla tapahtuvan toiminnan läpinäkyvyyttä sekä pyrkii tehostamaan edelleen kilpailuneutraliteetin valvontaa.

5 ERIYTTÄMINEN

Kilpailulakiin lisättiin 7.6.2019 uusi kilpailuneutraliteettisäännös 4a luvun 30d pykälä. Jatkossa mikäli kunnat, kuntayhtymät, valtio taikka niiden määräysvaltaan kuuluvat yksiköt harjoittavat kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvaa taloudellista toimintaa sekä muuta toimintaa ja markkinoilla tapahtuvan taloudellisen toiminnan liikevaihto ylittää raja-arvon (alaraja 40.000 €/vuodessa), ne ovat velvollisia pitämään erillistä kirjanpitoa toiminnoistaan. Eriytetyssä tuloslaskelmassa tulee näkyä eriteltynä kaikki toimintokohtaiset tulot ja menot. Sen lisäksi lisätietona on annettava selkeä kuvaus kustannuslaskennan periaatteista. Muutos astui voimaan 1.1.2020. (Valtiovarainministeriö 2015.)

Kilpailuneutraliteettisäännöksen lisäys 4a luvun 30d § pakottaa julkisyhteisöt ja niiden määräysvallassa olevat yksiköt entistä suurempaan huolellisuuteen, kilpailutilanteissa markkinoilla tapahtuvan taloudellisen toiminnan ja muun toiminnan tuottojen ja kustannusten erittelemisessä. Tällä pyritään lisäämään läpinäkyvyyttä sekä markkinaehtoisten hintojen valvontaa. Hinnoittelun markkinaperusteisuutta voidaan luotettavammin arvioida, kun liiketoiminnan alaisen toiminnan kirjanpito on eriytetty muusta toiminnasta. Säädöksen tavoite on ennaltaehkäistä vahingollista vaikutusta markkinoihin. (Lebedeff & Ylitalo 2019.)

Kirjanpidon eriyttäminen ei edelleenkään koskisi tilanteita, joissa toimija harjoittaa vain viranomaistoimintaa tai julkisen vallan käyttöä tai liikevaihto on vähäinen. Kirjanpidon eriyttämisvelvollisuus koskee sitä vastoin erityisesti Kuntalain 15 luvun 127 § yhtiöittämisvelvollisuuden poikkeustapauksia, kuten koulutuskuntayhtymien maksullista palvelutoimintaa. Muu liiketoiminta olisi pitänyt julkishallinnossa yhtiöittää jo aikaisempien säädösten perusteella.

Yleinen toimiala rajaa kunnissa sekä omaa että yhtiömuodossa tapahtuvaa toimintaa. EU:n mukaan taloudellista toimintaa on kaikki se toiminta, jossa tavaroita tai palveluja tarjotaan tietyllä markkinoilla, poissuljettuna julkisen vallan käyttö ja julkiset hallintotehtävät. EU-kilpailuoikeus ei rajoita kuntien mahdollisuuksia harjoittaa yhtiömuotoista liiketoimintaa, kunhan hinnoittelussa sovelletaan markkinaehtoperiaatetta. (Valtionvarainministeriö 2015.)

Kuntalain 15 luvun poikkeussäännöksen 127 §:n perusteella mm. tukipalveluiden myynti tytäryhtiölle sekä ulosmyynti ulkopuolisille tahoille, kuten tilapäinen vähäinen ylikapasiteetin myynti (esimerkiksi liikuntasalin vuokraus, koneiden ja laitteiden vuokrat) ovat sallittuja ilman, että toimintaa olisi yhtiötettävä. Jatkossa kuitenkin näistä on tehtävä tilinpäätöksen liitetiedoksi eriytetty tuloslaskelma ja Kuntalain 15 luvun 128 §:n mukaisesti, toimissa on käytettävä markkinaehtoisia hintoja. (Laki julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista 1397/2016 2 luvun 15 §.)

Erityisesti hallituksen esityksessä (HE 68/2018) on nostettu esille tukipalveluiden myynti tytäryhteisölle sekä myynti sidosyksiköille. Kiinnostavaa on myös se, tapahtuuko myynti jälleenmyyntitarkoituksessa vai yrityksen omaan sisäiseen käyttöön. Hinnoittelussa on noudatettava samoja periaatteita, kuin mitä käytettäisiin toisistaan riippumattomien yritysten välillä tapahtuvien tuotteiden tai palveluiden hinnoittelussa. (Raunio, Romppainen, Ukkola & Kotiranta 2018, 161).

Kaikkia toimintoja ei olisi edelleenkään tarpeen yhtiöittää, mutta vuoden 2020 alusta myös niitä koskee kirjanpidon eriyttämisvelvollisuus, mikäli toimitaan kilpailluilla markkinoilla. Kirjanpidon eriyttäminen tulee tehdä yksikkökohtaisesti, erikseen jokaisen kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvaa taloudellista toimintaa harjoittavan yk-

sikön osalta. Näitä yksiköitä ovat erilaiset toiminnan organisoinnin muodot kuten esimerkiksi kirjanpitoyksiköt, liikelaitokset, taseyksiköt ja tulosityksiköt. (HE 68/2018; Kilpailu- ja kuluttajavirasto 2019.)

Kaikki välilliset ja välittömät kulut sekä yleis- ja yhteiskustannukset tulee jakaa aiheuttamisperiaatteiden mukaisesti laskentakohteille. Kustannuslaskennan jakoperiaatteiden tulee olla kuvattu riittävällä tarkkuudella tilinpäätöksen liitetiedoissa. (HE 68/2018; Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän eriytetyn liiketoiminnan kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä; Karttunen 2019; Laki eräitä yrityksiä koskevasta taloudellisen toiminnan avoimuus- ja tiedonantovelvollisuudesta 19/2003.)

Yksikkökohtaisesti kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvan toiminnan tuotot ja kulut tulee esittää kirjanpidosta johdettavalla tilikohtaisella tuloslaskelmalla, joka on julkinen ja tulee esittää tilinpäätöksen yhteydessä. Eriytetty tuloslaskelma tarkoittaa koulutuskuntayhtymän liiketoiminnan muodossa tapahtuvan toiminnan eriyttämistä muusta toiminnasta. Tuloslaskelma tuotetaan laskennallisesti, laskemalla määrättyjen laskentakohteiden tuloja ja menoja yhteen. Laskennallisesti eriytetty tuloslaskelma tulee olla johdettavissa kirjanpidosta. Tuloslaskelman tulee antaa oikea ja riittävä kuva toiminnasta. Sen laadinnassa noudatetaan yleisiä tilinpäätösperiaatteita, kuten olennaisuuden periaatetta. (Valtiokonttori VK/1480/00.00.01.06.00/2019; Leppiniemi & Kykkänen 2019, 42.)

Tämän lisäksi laaditaan selkeä kuvaus kustannuslaskennan periaatteista ja yksityiskohtaisesti ilmoitetaan, mitä jakoperustetta yhteisten kustannusten jakamisessa käytetään. Koska tietojen oikeellisuus pitää pystyä varmistamaan, periaatteet dokumentoidaan ja mahdolliset muutokset ilmoitetaan tilinpäätöksen liitetiedoissa. Kun laskenta-periaatteet on dokumentoitu, myös valvova viranomainen voi varmistua kustannusvastavuuslaskelmien oikeellisuudesta. (Valtiokonttori VK/1480/00.00.01.06.00/2019.)

Eriytettyyn kirjanpitoon (maksulliseen palvelutoimintaan) pitää kohdistaa aiheuttamisperiaatteen mukaisesti kaikki tulot ja menot, varat ja pääomat, jotta liiketoiminnalle voidaan laatia tuloslaskelma sekä kuvata lisätietona kustannuslaskennan periaatteet. Tällä pyritään selkeyttämään pelisääntöjä liiketoiminnassa, erityisesti mikäli kyseessä on monopoliasema, kuten poliisiviranomaisen myöntämä lupa. Liiketoimien

osalta pyritään avoimuuteen ja läpinäkyvyyteen, jotta voidaan osoittaa hinnoittelun kohtuullisuus erityisesti määräävässä markkina-asemassa. Liiketoimien eriyttämisellä on myös pyritty toiminnan tehostamiseen ja se on nähty kustannusvastaavuuden valvontakeinona. (Raudasoja & Johansson 2009, 164.)

Kilpailu- ja kuluttajaviraston on oikeus puuttua kunnan, kuntayhtymän tai niiden määräysvaltaan kuuluvan yhteisön harjoittamaan Kilpailulain (948/2011) vastaiseen menettelyyn. (Kuntalaki 15 luku 131 §.) KKV neuvoo, selvittelee ja ryhtyy tarvittaessa toimenpiteisiin kilpailuneutraliteettia vaarantavan menettelyn tai rakenteen poistamiseksi, sekä valvoo markkinaehtoista hinnoittelua. Tarvittaessa KKV voi ohjata julkishallinnon toimijaa neuvotteluteitse korjaamaan puutteet, mutta KKV voi myös asettaa kiellon, määräykset tai jopa uhkasakon, mikäli määräyksiä ei noudateta. (Kilpailulaki 4a luku 30a § ja 30c §; KKV 29.1.2020; Lebedeff & Ylitalo 2019.)

6 MARKKINAEHTOINEN HINNOITTELU

Kannattavuuteen vaikuttaa ratkaisevasti tuotteiden ja palveluiden hinnoittelu. Hinnoittelumenetelmästä riippumatta on tiedettävä kaikki kustannukset, tuotteen tai palvelun kokonaiskysyntä, on ymmärrettävä asiakkaiden hintakäsitys, kilpailutilanne sekä kilpailijoiden mahdolliset reaktiot sekä ymmärrettävä strategiset tavoitteet, joihin hinnoittelulla päästään. (Raudasoja & Johansson 2009, 168.)

Julkishallinnon hinnoittelutilanne on yrityksistä poikkeava. Myös monet julkisista liiketoiminnoista ovat ns. monopolitoimintoja, jolloin markkinoilta ei löydy vastaavia palvelun tuottajia. Markkinaehtoinen hinnoittelu on vaikeaa, mikäli ei ole kilpailijoita. Tämä ei kuitenkaan saa johtaa hintojen nousuun ja ylihinnoitteluun. (Raudasoja & Johansson 2009, 167.)

Pääasiassa julkishallinnossa tuotteita ja palveluita myytiin aikaisemmin pelkkään omakustannushintaan (tuottoa kustannusten verran), lakiin tai eri viranomaismääräyksiin perustuvilla hinnoilla, sopimusperusteisesti (sovitaan hinnasta asiakkaan kanssa)

tai markkina-arvoon perustuvalla hinnalla (ei osteta, mikäli hinta liian korkea). (Raudasoja & Johansson 2009, 167.)

Kunnissa ja kuntayhtymissä liiketoiminnan muodossa tapahtuvan hinnoittelun tulee tapahtua markkinaehtoisesti. ”Kunnan toimiessa 127 §:ssä tarkoitetuissa tapauksissa kilpailutilanteessa markkinoilla sen on hinnoiteltava toimintansa markkinaperusteisesti.” (Kuntalaki 15 luku 128 §.) **Markkinaehtoinen hinnoittelu** on ymmärrettävissä sellaisena hintatasona, jonka suuruiseksi vastaava yksityinen toimija tavarantoimen hinnoittelisi.

6.1 Kustannuslaskennan käsitteitä

Taulukossa 1 on kerättyä erilaisia kustannuslaskennan käsitteitä. Kustannuksia voidaan luokitella eri tavoin eri tilanteissa.

Taulukko 1. Kustannuslaskennan käsitteitä.

Kustannus- lajit (tuotannon tekijät)	Erillis- ja yhteis- kustannukset	Muuttuvat ja kiinteät kustannukset	Käyttö- ja pääoma- kustannukset	Välittömät ja välilliset kustannukset
muut kustannukset	yhteis- kustannukset	kiinteät kustannukset	pääoma- kustannukset	välilliset kustannukset
tila kustannukset			käyttö- kustannukset	
ostetut palvelut	erillis- kustannukset	muuttuvat kustannukset		välittömät kustannukset
muut henkilöstö kustannukset				
palkat				

Välittömillä kustannuksilla tarkoitetaan kaikkia niitä kustannuseriä, jotka voidaan selvästi katsoa aiheutuneen taloudellisen toiminnan tuottamisesta. Niihin kuuluvat muun muassa toiminnan vaatimat työvoima- ja materiaalikustannukset. (Kilpailu- ja kuluttajavirasto 2017.) Välittömät kustannukset voidaan suoraan, esimerkiksi laskujen perusteella, kohdistaa tuotteelle tai palvelulle tai opetuksen henkilöstökustannukset opetustuntien mukaisesti suoraan tutkinnoille. Hallinnon kuukausipalkka voidaan myös jakaa tehtyjen työtuntien mukaisesti eri laskentakohteille. Tämän lisäksi myytäviin tuotteisiin ja palveluihin sisältyy monia muitakin kuluja. (Tyni ym. 2009, 54, 55.)

Välilliset kustannukset ovat kustannuksia, joiden kohdistaminen ei ole ihan yksiselitteistä. Esimerkkinä sekä taloudelliseen että ei-taloudelliseen toimintaan osallistuvien esimiesten ja johtajien palkkakustannukset, talous- ja henkilöstöhallintopalveluista aiheutuvat kustannukset, asiakirjahallinnon kustannukset sekä ICT-kustannukset. Kyseisiä **yleiskustannuksia** syntyy aina, kun jotakin suoritetta tuotetaan ja ne voivat olla luonteeltaan muuttuvia tai kiinteitä. (Kilpailu- ja kuluttajavirasto 2017.) Välillisissä kustannuksissa käytetään useimmiten ns. välikustannuspaikkoja, (esimerkiksi hallinnon kustannuspaikka), joista kustannukset kohdistetaan valittua jakoperustetta käyttämällä edelleen lopulliselle laskentakohteelle. (Tyni ym. 2009, 55.)

Jotta toiminnan kustannuksia voidaan arvioida esimerkiksi sopeuttamistoimien aikana, on tarpeellista selvittää erillis- ja yhteiskustannukset. **Erilliskustannukset** ovat kustannuksia, jotka voidaan kohdistaa suoraan taloudelliselle toiminnalle ja jotka jäisivät pois, mikäli taloudellisesta toiminnasta luovuttaisiin. Erilliskustannukset voivat olla muuttuvia tai kiinteitä. (Kilpailu- ja kuluttajavirasto 2017.)

Yhteiskustannukset ovat kustannuksia, jotka ovat eri kustannuspaikkojen yhteisesti aiheuttamia. Yhteiskustannukset eivät jäisi pois, vaikka yksittäinen toiminto poistuisi. Esimerkiksi tietoliikenne ja palvelinlinjojen ylläpidosta aiheutuvat kustannukset ovat samat riippumatta siitä, käytetäänkö niitä sekä opetuksen että maksullisen palvelutoiminnan käytössä. (Kilpailu- ja kuluttajavirasto 2017.) Yhteiskustannuksia voidaan jakaa laskentakohteille eri menetelmillä, tavallisimmin vyöryttämällä tai jakamalla kustannukset päätteiden määrällä tai henkilöstön määrällä (Tyni ym. 2009, 53).

Pääomakustannuksilla tarkoitetaan tuottoja, jotka toimijan on saatava voidakseen säilyttää toiminnassa käytetyt varat keskipitkällä ja pitkällä aikavälillä. Kulut aiheutuvat pysyvien vastaavien hyödykkeiden eli tuotantovälineiden ja aineettomien oikeuksien (esimerkiksi tavaramerkit, patentit, erilaiset tekniset menetelmät tai organisaation toiminnan kannalta tärkeät asiakassuhteet tai jakeluverkostot) käytöstä sekä arvonalentumisesta. Pääomakustannukset ilmaistaan yleensä varojen tavoitetuottona. (Kilpailu- ja kuluttajavirasto 2017.)

Muuttuvien kustannusten määrä riippuu tuotettujen tuotteiden tai palveluiden lukumäärästä. Tyypillisiä muuttuvia kustannuksia ovat työvoima- ja materiaalikustannukset. Raaka-ainetta tai henkilöstöä ei tarvita, mikäli tuotetta/palvelua ei tuoteta.

Kiinteiden kustannusten suuruus ei ole riippuvainen tuotettujen suoritteiden lukumäärästä. Kiinteitä kustannuksia ovat esimerkiksi toimitilojen ja kaluston vuokrat, mainonta ja korot. Nämä kustannukset eivät ole riippuvaisia siitä, mitä tuotetta tai palvelua tiloissa tuotetaan. (Kilpailu- ja kuluttajavirasto 2017; Tomperi 2018, 18.)

Osittain kustannusten jako voi perustua siihen, millä jakoperusteella kulut jaetaan edelleen. Mikäli kustannuksia siirretään suoriteperusteisesti käytön mukaan, voidaan kustannuksia pitää muuttuvina, koska niiden suuruuteen voidaan vaikuttaa itse. Mikäli kustannukset jaetaan vyöryttämällä kaikille, ei kustannuksiin pysty vaikuttamaan ja siksi ne saattavat olla kiinteitä. (Tyni ym. 2009, 56.)

6.2 Hinnoittelumenetelmät

Yrityksissä on yleensä käytössä kaksi erilaista hinnoittelumenetelmää; kustannusperusteinen tai markkina- ja tavoitelähtöinen hinnoittelu (Raudasoja & Johansson 2009, 156). **Kustannusperusteinen hinnoittelu** perustuu tuotteen tai palvelun kustannuksiin ja sen päälle laskettuun voittolisään. Menetelmä ei kuitenkaan huomioi markkinoita eikä kilpailijoiden hintoja. Se ei kannusta tehokkuuteen, koska ajatellaan, että kaikki kustannukset kuitenkin peritään asiakkailta. (Raudasoja & Johansson 2009, 156 - 157.) Voidaan kuitenkin ajatella, että kustannusperusteinen hinta on ”hintalattia”.

Myyntihinnan on ylitettävä kustannukset, jotta toiminta on kannattavaa. (Siikavuo 2016, 36.)

Markkinaehtoisessa hinnoittelussa vastaavasti maksimihinta tunnistetaan markkinoilla, kun hintaa verrataan kilpailijoiden tuotteisiin ja hintoihin (Tyni ym. 2009, 69). Markkina-analyysillä tutkitaan tuotteen tai palvelun markkinatilanne, kilpailijat sekä kysynnän ja tarjonnan kohtaavuus (Eskola & Mäntysaari 2006, 46). Tuotteen hintakatto määräytyy siten markkinoilla (Siikavuo 2016, 36). Kyseisessä hinnoittelussa yrityksen kustannukset sovitetaan markkinoilla vallitsevaan hintaan ja asiakkaalla on valinnan mahdollisuus; ostaako tuotetta vai ei (Tyni ym. 2009, 69). Yrityksessä pyritään tehokkuuteen sekä usein myös säästöihin, koska myös markkinaehtoisen hinnoittelun tavoite on olla liiketaloudellisesti kannattavaa (Raudasoja & Johansson 2009, 156 - 157).

Taulukko 2. Markkinahinnan suhde kustannuksiin (Siikavuo 2016, 37)

Markkinahinta
- yrityksen katetavoite
Tuotteen tai palvelun kustannukset enintään

Hinnoittelu on siksi yleisesti **yhdistelmä** kustannusperusteisesta ja markkinahintamenetelmästä. Hinnoittelussa otetaan huomioon markkinoiden hinta, mutta huomioidaan, että pitkällä tähtäimellä kaikki kustannukset täytyy kattaa myyntihinnalla (taulukko 2). Monesti ensin selvitetään tavoitemyyntihinta ja sen jälkeen markkinahinta sekä vertaillaan, millä hinnalla saadaan paras voitto. (Raudasoja & Johansson 2009, 157.)

Kustannuspohjana voidaan käyttää suoraan kohdistettavissa olevia kustannuksia: henkilöstömenot, palveluiden ostot, aineiden, tarvikkeiden ja tavaroiden ostot, vuokramenot, muut toimintamenot sekä suoraan kohdennettavissa olevat poistot. Lisäksi laskeaan osuus yhteisistä kustannuksista kuten hallinnon kuluista, rahoitus- ja korkomenoista, keskitetyistä tukipalveluista, osuus yhteisten toimitilojen poistoista ja harkinnan mukaan osuus muista yhteisistä menoista (markkinointi, mainonta ja hankinnat). (JHS 203.)

Siirtohinnoittelun keskeisin käsite on **markkinaehtoperiaate**. Konserniyhtiöitä tarkastellaan erillisinä itsenäisinä yhtiöinä eikä osana konsernikokonaisuutta. Lähtökohteisesti liiketoiminnassa käytetään hintoja, joita toisistaan riippumattomat osapuolet käyttäisivät vastaavanlaisessa tilanteessa ostaessaan tai myydessään tuotteita tai palveluita vapailla markkinoilla. Käytännön ongelmia markkinaehtoperiaatteen soveltamiselle saattaa aiheuttaa se, ettei samanlaisia tuotteita tai palveluita ole saatavilla avoimilla markkinoilla. (Raunio & Karjalainen 2018, 46 - 47).

Kilpailuneutraliteettinäkökulman vuoksi kunnissa ja kuntayhtymissä liiketoiminnan muodossa tapahtuvan hinnoittelun tulee tapahtua markkinaehtoisesti (Kuntalaki 15 luku 128 §). Markkinaperusteisessa hinnoittelussa on tärkeää ottaa asianmukaisella periaatteella huomioon myös kaikki kustannukset; muuttuvat, kiinteät ja pääomakustannukset sekä markkinoinnista, myynnistä ja hallinnosta aiheutuneet kustannukset. Tuotteita ja palveluita ei saa myydä alihintaan siksi, ettei mukaan ole otettu kaikkia kustannuksia. (Lebedeff & Ylitalo 2019.) Kilpailulaissa ei kuitenkaan suoraan oteta kantaa, mitä kustannuslaskentasääntöjä on noudatettava. Toiminnan on kuitenkin oltava kannattavaa kolmen vuoden tarkasteluajanjaksolla, tuotoilla pitää kattaa kustannukset ja sitoutuneelle pääomalle pitää saada kohtuullinen tuotto. (JHS 203.)

Hinnoittelulla on tarkoitus ohjata ja tuoda läpinäkyväksi kustannusten syntyminen ja tehostaa resurssien käyttöä, kun aito omakustannushinta yleiskustannuslisineen on tiedossa (Tyni ym. 2009, 99). Hinnoittelulla ei kuitenkaan pyritä maksimoimaan voittoa, koska kuntayhtymässä ei toimita liiketoiminnan muodossa. Kuntayhtymän liiketoiminta hoidetaan erillisessä konserniyhtiössä normaalien liikeloudellisten periaatteiden mukaan. Kuntayhtymässä ei toisaalta poljeta hintoja myymällä alihintaan, hinnoittelun on katettava kaikki kulut pitkällä tähtäimellä. (Tyni ym. 2009, 71.) Tuotteen hinta sijoittuu hintakaton ja hintalattian välille, sille tasolle miten saadaan riittävä kate kilpailutilanne huomioiden (Siikavuo 2016, 39).

Hinnoittelu on osaltaan strateginen päätös, joka kuntayhtymässä vahvistetaan yhtymähallituksessa. Asiakkaita on myös kohdeltava yhdenvertaisesti, hinnoittelun on oltava tulosityksiköittäin sama, asiakkaasta riippumatta (Tyni ym. 2009, 72). Laki antaisi kyllä mahdollisuuden siihen, että saman yrityksen eri toimipisteissä voisi olla erilainen hinta maantieteellisestä sijainnista ja kilpailijoista johtuen (Eskola & Mäntysaari 2006, 47).

Yhdenvertaisuuden ja tasapuolisuuden näkökulman vuoksi eri toimipisteiden hinnoittelun erilaisuutta olisi kuitenkin perusteltava hyvin ja perusteet olisi huolellisesti dokumentoitava. JHS 203 suosituksen liitteen 2 mukaan hinnoittelua tarkastellaan markkinoittain, mikäli julkisyhteisön markkinoille tapahtuva toiminta suuntautuu eri tuote- ja/ tai maantieteellisille alueille.

6.2.1 OECD:n siirtohinnoittelumenetelmät

Varsinaisella **siirtohinnoittelulla** tarkoitetaan konsernin kautta toisiinsa etuyhteydessä olevien yritysten tai yksikköjen välistä liiketoimien hinnoittelua, kuten kuntayhtymän (Sasky) ja sen tyttären (Aiko Academy Oy:n) välisiä liiketoimia. Tämä tarkoittaa, ettei varoja voida siirtää konsernissa yhtiöstä/yksiköstä toiseen hinnoittelemalla tuotteet tai palvelut markkinaehtoperiaatteen vastaisesti. Konsernissa osapuolten siirtäessä aineellista tai aineetonta omaisuutta yhtiöstä toiseen on siirrossa käytettävä markkinaehtoista korvausta. (Raunio ym. 2018, 161, 177.)

Markkinaehtoisuus osoitetaan käytännössä noudattamalla OECD:n siirtohinnoittelun suuntaviivoista annettua ohjetta, johon viitataan useasti siirtohintojen dokumentointia koskevien HE107/2006 perusteluiden yhteydessä. (Raunio ym. 2018, 164.) Sekä esimerkiksi KHO 2013:36 todetaan että ”näillä ohjeilla on pitkälti kansainvälisen standardin asema ja niitä voidaan pitää markkinaehtoperiaatteen tärkeinä tulkintalähteinä.” Myös Verohallinnon ohjeistuksessa on suoraan viittauksia OECD:n siirtohinnoitteluoheistukseen. Suomi on myös OECD:n jäsenvaltiona velvollinen noudattamaan sen säännöksiä. (Raunio ym. 2018, 165.)

Siirtohintoja määritettäessä pyritään hintaan, joka olisi sama useita vuosia. Markkinat kuitenkin elävät, joten hinta voi vain harvoin olla useita vuosia sama. (Raunio ym. 2018, 166.) Siirtohintojen muodostaminen edellyttää kaupan osapuolten tuntemista, sisäisten ja ulkoisten vertailukohteiden kartoittamista sekä oikean hinnoittelumenetelmän valitsemista. Hinnoittelussa olennaista on taloudellinen analyysi, jossa taloudellisen tiedon avulla hintojen markkinaehtoisuus osoitetaan. (Raunio ym. 2018, 167).

Siirtohintojen markkinaehtoisuuden määrittelymenetelmiä on OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa kuvattu viisi erilaista: markkinahinta-, jälleenmyyntihinta-, kustannusvoittolisä-, liiketoiminettomarginaali- ja voitonjakamismenetelmä. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa ei kuitenkaan vaadita käyttämään jotakin näistä menetelmistä, vaan siihen voidaan soveltaa myös muuta tapaa. Tilinpäätöksen siirtohinnoitteludokumentissa on kuitenkin perusteltava valittu menetelmä. (Raunio ym. 2018, 168.)

Kustannuksia voidaan jakaa ei taloudellisen ja taloudellisen toiminnan välillä eri periaatteilla. Kilpailu- ja kuluttajaviraston julkaisun mukaan yleiskustannuksia kohdistettaessa jakamalla kustannukset työntekijöiden suhteessa, saattaa olla vaarana, että ei taloudelliseen toimintaan kohdistuu kohtuuttoman suuri osuus yleiskustannuksista. Toisaalta tulospohjaisella jaolla ei myöskään aina päästä oikeaan lopputulokseen. Osa tehtävistä on lakisääteisiä, eikä niistä muodostu tuloja lainkaan, siksi hyväksyttävät jakoperusteet ovat usein tapauskohtaisia. (Kilpailu- ja kuluttajavirasto 2017, 11.)

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan siirtohinnoittelumenetelmän valinta on tapauskohtaista ja jokaiseen tapaukseen on valittava juuri siihen sopivin menetelmä. Menetelmää valittaessa on pohdittava kunkin menetelmän vahvuudet ja heikkoudet, tapauksen luonne, vertailutietojen saatavuus sekä vertailukelpoisuus. (Raunio & Karjalainen 2018, 100).

Siirtohinnoittelumenetelmät (kuvio 4) jaetaan perinteisiin menetelmiin ja voittopohjaisiin menetelmiin. Perinteiset siirtohinnoittelumenetelmät ovat markkinahintavertailumenetelmä, jälleenmyyntihintamenetelmä ja kustannusvoittolisämenetelmä. Voittopohjaisia menetelmiä ovat liiketoiminettomarginaalimenetelmä ja voitonjakamismenetelmä. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet sallivat myös muiden menetelmien käyttämisen, mikäli niillä päästään markkinaehtoiseen lopputulokseen. Muista käytetyistä menetelmistä yleisimpiä ovat aineettoman omaisuuden hinnoittelussa käytettävät kassavirtapohjaiset arvonnäytysmenetelmät. (Raunio & Karjalainen 2018, 109.)

OECD Siirtohinnoittelumenetelmät	
Perinteiset liiketoimimenetelmät	Liiketoimivoittomenetelmät
Markkinahintavertailumenetelmä	Liiketoiminettomarginaalimenetelmä
Jälleenmyyntihintamenetelmä	Voitonjakamismenetelmä
Kustannusvoittolisämenetelmä	

Kuvio 4. OECD:n siirtohinnoittelumenetelmät (Raunio & Karjalainen, 2018, 109)

Perinteiset liiketoimimenetelmät

Markkinahintavertailumenetelmä (CUP) on OECD:n suosima siirtohinnoittelumenetelmä. Näin ollen CUPia tulisi käyttää, mikäli se on mahdollista. (Raunio & Karjalainen 2018, 101.) CUP on suositeltava siirtohinnoittelumenetelmä silloin, kun riittävän luotettavia sisäisiä tai ulkoisia vertailuhintoja on löydettävissä. Samanlaisuuden vaatimus on vertailukelpoisuutta arvioitaessa kaikkein suurin. Vertailukelpoisuuteen vaikuttavia, tuotetta koskevia tekijöitä ovat esimerkiksi tuotteen ominaisuudet, laatu, luotettavuus, saatavuus ja toimitusten määrä. Niiden vähäinenkin ero johtaa vertailtavuuden heikkenemiseen. (Raunio & Karjalainen 2018, 110 - 111.)

Menetelmä vertaa konserniyhtiöiden välillä tuotteista ja palveluista perittyä hintaa riippumattomien tahojen välisissä kaupoissa käytettyyn hintaan. Tämä edellyttää tuotteiden ja palveluiden suurta samankaltaisuutta. Käytännössä menetelmää voidaan käyttää silloin, kun vertailukelpoista tietoa on saatavissa; sama tuote ja samanlaisissa olosuhteissa tehdyt liiketoimet konsernin sisällä sekä konsernin ulkopuolisten kanssa. (Raunio ym. 2018, 168.)

Jälleenmyyntihintamenetelmä (RPM) lähtee hinnasta, jolla etupiiriyritykseltä ostettu tuote myydään edelleen riippumattomalle ostajalle. (Raunio & Karjalainen 2018, 116.) Kyseinen menetelmä on käyttökelpoinen markkinointitoiminnassa sekä jälleenmyyjän ostaessa ja myydessä edelleen tuotteita muokkaamatta niitä. (Raunio & Karjalainen 2018, 118.) Siirtohintaa saadaan vähentämällä jälleenmyyntihinnasta kohtuul-

linen kate. Kohtuullisella katteella jälleenmyyjän tulee kattaa liiketoimintansa kustannukset ja tehdä kohtuullinen voitto. Jälleenmyyntihintamenetelmää käytettäessä vertailu tapahtuu käytännössä myyntikatteen tasolla. (Raunio & Karjalainen 2018, 116.)

Tätä menetelmää käytettäessä vertailukelpoisuudelle ei aseteta yhtä tiukkoja vaatimuksia kuin markkinahintavertailua käytettäessä. Sen sijaan olennaista on jälleenmyyjän toimintaan sitoutuneiden varojen ja toiminnassa otettujen riskien samankaltaisuus. (Raunio & Karjalainen 2018, 117.) Vertailukelpoisuutta heikentävät erilaiset kirjanpitoikäytännöt, koska vertailtavat yritykset saattavat laskea myyntikatteensa eri tavoilla. Hintojen vertailtavuuteen vaikuttavat myös esimerkiksi sopimusehdot ja liiketoimintastrategiat. (Raunio & Karjalainen 2018, 119.)

Jälleenmyyntihintamenetelmä on ns. yksipuolinen siirtohinnoittelumenetelmä, jossa hintoja tarkastellaan kaupan toisen osapuolen näkökulmasta. Siinä tarkastellaan myyntikatetta ja se on käyttökelpoinen silloin, kun jälleenmyyjä edustaa sekä konserniyhtiötä että muita tahoja. Menetelmää käytettiin aikaisemmin yleisesti myyntiyhtiöiden siirtohinnoittelussa, mutta nykyisin liikevoittopohjaisen eli liiketoiminettomarginaalimenetelmän käyttö on yleisempää. Suomessa Verohallinto suhtautuu yleensä nihkeästi jälleenmyyntihintamenetelmän käyttämiseen. (Raunio ym. 2018, 170.)

Kustannusvoittolisämenetelmässä omakustannushintaan lisätään etukäteen määriteltä voittotavoite, joka voi perustua esimerkiksi tulostavoitteeseen. Hinnoittelun tavoitteena on kattaa kaikki kustannukset ja tuottaa tarvittava positiivinen tulos. (Siikavuo 2016, 41.) Kustannusvoittolisämenetelmää voidaan käyttää, kun myyjän muuttuvat kustannukset kohdistuvat pääasiassa muille kuin etupiiriin kuuluville. Kustannusvoittolisämenetelmä testaa myyjän muuttuvien kustannusten voittolisää myyntikatteen tasolla. Usein myös kustannusvoittolisämenetelmä ja liiketoiminettomarginaalimenetelmä sekoittuvat, koska useimmiten voittolisä (taulukko 3) lasketaan testattavan osapuolen kaikille kustannuksille eikä pelkästään muuttuville kustannuksille. (Raunio ym. 2018, 170.)

Kustannusvoittolisämenetelmässä omakustannushintaan pitää lisätä yleiskustannus- ja mahdollisia muita lisiä, jotta kaikki kustannukset tulevat katetuiksi.

Taulukko 3. Omakustannushinnan käyttäminen (Raunio ym. 2018, 170)

Välittömät kustannukset
+ Välilliset kustannukset
Oma kustannusarvio
+ voittolisä
Tuotteen tai palvelun tavoitemyyntihinta

Liiketoimivoittomenetelmät

Voittopohjainen menetelmä on **liiketoiminettomarginaalimenetelmä**, jossa tarkastelua tehdään liikevoiton tasolla. Kyseessä on yksipuolinen menetelmä, jossa tarkastellaan liikevoittoa suhteessa johonkin pohjaan, kuten myyntiin, kustannuksiin tai varoihin. Menetelmää sovelletaan usein kuten jälleenmyyntihintamenetelmää tai kustannusvoittolisämenetelmää. Katevertailu tehdään liikevoittoon eikä myyntikatteeseen ja verrataan näitä muille kuin etupiiriin kuuluville myytyjen liikevoittoprosentteihin. Menetelmässä verrataan kaikille kustannuksille tulevaa katetta riippumattomien osapuolten voittolisään. Menetelmän vahvuus on joustavuus, koska tuotteiden ja palveluiden tai osapuolten toiminnan ei tarvitse olla samanlaisia. (Raunio ym. 2018, 171.)

Voitonjakamismenetelmä on ainut kaksipuolinen siirtohinnoittelumenetelmä, jonka OECD esitteli. Menetelmässä otetaan huomioon kummankin etupiiriin kuuluvan ansaitsemat katteet. Menetelmä on työläs, joten se on vain hyvin vähän käytössä eli käytännössä vain silloin, kun osapuolten liiketoimet ovat integroituneet ja molemmilla osapuolilla on sellaista omaisuutta, mille ei löydy vertailukohteita, kuten yhdessä kehitetty patentti. (Raunio ym. 2018, 171.)

Menetelmän valinta on perusteltava. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan markkinaehtoperiaate ei edellytä useamman kuin yhden siirtohinnoittelumenetelmän käyttöä. Riittävää on, että siirtohinnoittelumenetelmän valinta perustellaan. (Raunio & Karjalainen 2018, 103.) Yrityksen siirtohinnoitteluperiaatteet kirjataan siirtohinnoittelupolitiikkaan tai dokumentaatioon, joka voidaan päättää tai hyväksyä esimerkiksi emoyhtiön hallituksessa. Kirjallinen ja hallituksen päättämä siirtohinnoittelupolitiikka saatetaan kaikkien konserniyhtiöiden tietoon ja noudatettavaksi. (Raunio & Karjalainen 2018, 108.)

Organisaatio voi siis määrittää hinnat haluamallaan tavalla, mutta hintojen tulee olla markkinaehtoisia. Laissa verotusmenettelystä (1558/1995) 4 luku 31 § on siirtohinnoitteluoikaisua koskeva yrityspuolen säädös. Mikäli verovelvollisen verotettava tulo on siirtohintojen vuoksi jäänyt pienemmäksi tai tappio on muodostunut suuremmaksi kuin markkinaehtoisia hintoja käyttämällä olisi muodostunut, lisätään tuloon määrä, joka olisi kertynyt markkinaehtoisia hintoja käyttämällä. Säädös ei kuitenkaan velvoita ylihintaa saavaa yritystä palauttamaan ylihinnan osuutta, vaan oikaisu koskee ainoastaan verotettavaa tuloa. (Raunio ym. 2018, 161.)

Siirtohinnoitteluoikaisut ovat varsinkin yrityspuolella isoja ja riidat voivat kestää vuosia. Ennen ratkaisujen tekemistä voi veroviranomaisilta pyytää ennakkoratkaisua asiaan. Myös konserniverokeskus voi epävirallisella ennakoivalla ohjauksella auttaa siirtohintojen määrittelyssä. (Raunio ym. 2018, 182.)

Olenaisesti poikkeava hinnoittelu tai jopa vastikkeetta annetut tuotteet ja palvelut voidaan katsoa **peitellyksi osingoksi**, Verotusmenettelystä annetun lain 4 luku 29 § mukaisesti. Tätä tulkintaa ei kuitenkaan ole laajasti noudatettu osakeyhtiöissä, mutta sekin olisi mahdollista. (Raunio ym. 2018, 161.) Peitetty osinko tarkoittaa rahanarvoista etuutta, jonka osakeyhtiö antaa osakkaansa hyväksi joko olenaisesti poikkeavan hinnoittelun tai vastikkeettomuuden kautta. (Raunio ym. 2018, 162.) Erityisesti verotuksen kannalta on seurattu rajat ylittäviä kauppvoja, koska niillä on vaikutusta Suomen verokertymään. Tästä huolimatta on syytä pyrkiä markkinaehtoisuuteen myös kotimaisten konserniyhtiöiden välillä. (Raunio ym. 2018, 163.)

Vuosien 2016 -2020 aikana Korkeimmassa hallinto-oikeudessa on tullut vireille useita konserniyhtiöiden välisten liiketoimien markkinaehtoisuutta kyseenalaistavia asioita. Esimerkkinä konsernin emoyhtiön tytäryhtiölleen palvelun myynnin voittolisäprosentin perimättä jättäminen (KHO 2017:146) sekä Verohallinnon vaatima oikaisu yrityksen OECD:n ohjeista poikkeava siirtohinnoitteluhinnoittelun käyttämiseen ja dokumentointiin. (KHO 2018:173).

Uusimmat päätökset, joita Verohallinto pitää merkittävinä tarkennuksina verotusmenettelylain 4 luvun 31 § ovat (KHO 2020:35), joka käsittelee liiketoimen tunnistamisen ja liiketoimen uudelleenluonnehdinnan välistä rajanvetoa ja (KHO 2020:34), joka

arvioi useita vuosia tappiollista toimintaa harjoittaneen suomalaisen myyntiyhtiön hinnoittelun markkinaehtoisuutta. Koska siirtohinnat vaikuttavat verotettavaan varallisuuteen ja tuloveroon, on niillä merkitystä myös verotuksen kannalta.

Ratkaisujen pohjalta voidaan päätellä, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeita voidaan pitää tulkintalähteinä, markkinaehtoperiaate on merkittävä näkökulma, liiketoiminnan erilaisten käytäntöjen ja verolakien tuntemisen merkitys korostuu hinnoittelussa sekä riittävä näyttö käyttöön valituissa menetelmissä. (Nuotio 2019.)

6.2.2 Esimerkkejä hinnoittelusta

Tavaran siirtyminen konserniyhtiöiden välillä on yleensä helppo havaita, yleensä tavaroiden kululaskut kohdistetaan siihen yritykseen, jonka käyttöön ne on tarkoitettu. Mikäli tavaroilla kuitenkin käydään kauppaa konserniyhtiön ja myyntiyhtiön välillä, käytetään yleensä jälleenmyyntihinta- tai liiketoiminettomarginaalimenetelmää. Suomessa Verohallinto edellyttää usein myyntiyhtiön katteen testaamista liikevoiton tasolla. Arvioidaan, onko myyntiyrityksen liikevoitto samalla tasolla, kun riittävän samanlaisten myyntiyritysten saamat liikevoitot. (Raunio ym. 2018, 172.)

Jälleenmyyntihinta- ja myyntipohjainen liiketoiminettomarginaalimenetelmä ovat yleisiä menetelmiä, mikäli myynti ulos tapahtuu tuotetta juurikaan muuttamatta. Mikäli myyntiyhtiö muuttaa tuotetta oleellisesti, eivät kyseiset menetelmät useinkaan sovellu siirtohinnoitteluun, koska ulkopuolisen ostama tuote sisältää paljon muutakin, eikä myyntihintaa voida luotettavasti arvioida. Näissä tapauksissa hinnoittelu perustuu enemminkin kustannusvoittolisämenetelmän tai kustannuspohjaiseen liiketoiminettomarginaalimenetelmän käyttöön, jolloin testataan myyjä tahon katetta. (Raunio ym. 2018, 172.)

Kustannusten kohdistamisessa käytetään objektiivisinta perustetta: hyödykkeen määrää, ajan käytön intensiivisyyttä tai esimerkiksi tuottamiseen käytetyn työvoiman määrää. Hinnan pitää kattaa välittömät ja välilliset kustannukset sekä osuus poistoista, koroista ja muista yhteisistä kuluista. Yleensä hinnoittelussa käytetään pohjana kokonaiskustannuksia, johon lisätään sijoitetun pääoman tuotto. (Tyni ym. 2009, 90.)

Yksinkertaisimmillaan yhden tuotteen omakustannushinta lasketaan jakamalla tiettyinä aikana syntyneet kustannukset vastaavan kauden tuotantomäärillä. Tähän hintaan lisätään tuottokate, jolla kustannetaan välillisten kustannusten, poistojen ja muiden yhteisten kulujen osuus. (Tyni ym. 2009, 139.) Ekvivalenssilaskentaa käytetään silloin, kun yritys tai organisaatio tuottaa useampaa kuin yhtä tuotetta. Tuotteille annetaan painokertoimia (tuote A 1,2 ja tuote B 1,1 jne.), joita hyväksikäyttämällä saadaan yksikkökustannukset selville. (Tyni ym. 2009, 142–143.)

Mikäli tuotetaan useita erilaisia tuotteita, ei jakolaskennalla saada kustannuksia selville riittävän tarkasti, jolloin on käytettävä lähtökohtana raaka-ainetta ja lisäyslaskentaa. Lisäyslaskennassa välittömät kustannukset kohdistetaan tuotteille aiheuttamisperiaatteen mukaan. Välilliset kustannukset sitä vastoin kohdistetaan yleiskustannuslisien avulla (kuvio 5). Yleiskustannuslisä kohdistaa välilliset kustannukset tuotteille, minkä ansiosta saadaan edelleen selville suoritekohtaiset kustannukset. (Tyni ym. 2009, 145–146.)

		Laskentakauden välilliset kustannukset
Yleiskustannuslisä	=	Laskentakauden välittömät kustannukset

Kuvio 5. Yleiskustannuslisän laskeminen. (Tyni ym. 2009, 145)

Palvelu luovutetaan asiakkaalle yleensä samaan aikaan kuin se kulutetaan, siksi palvelun hinnoittelu voi olla vaikeaa (Siikavuo 2016, 39). Suurin osa kuntakentän suoritteista on erilaisten palveluiden myyntiä, joten kustannukset koostuvat pääosin henkilöstökustannuksista. Konserniyhtiöt luovuttavat toisilleen esimerkiksi hallintopalveluita eli ns. vähäisen lisäarvon palveluita, kuten rahoitus-, markkinointi-, johtamisen-, talous-, IT- ja henkilöstöhallinnon palveluita. Niissä ei siirry mitään fyysistä kohdetta, joten palveluiden laadun ja määrän mittaaminen voi olla vaikeaa jälkikäteen. Usein sovitaan kirjallinen peruste, miten palvelu hinnoitellaan sekä se, miten lasketaan luovutetun palvelun määrä. (Raunio ym. 2018, 173 - 174.)

Ns. hallintopalveluiden myynnin pitää perustua todelliseen palvelun tarpeeseen sekä niiden käyttämiseen. Palveluita ei kuitenkaan yleensä sisäisesti mitata yksittäisinä yhteydenottoina, vaan jaetaan vuositasolla esimerkiksi lakipalveluita käyttävien yritysten

kesken todellisuuteen perustuen. Yleensä erityisosaaminen keskitetään johonkin konserniyhtiöön, eikä esimerkiksi jokaisen konserniin kuuluvan tarvitse hankkia erikseen lakiasioiden erityisosaamista, vaan palvelu hankitaan toisesta konserniyhtiöstä. (Raunio ym. 2018, 173.)

Koska palveluiden siirtohinnoittelussa lähtökohtana on usein niiden tuottamisesta aiheutuneet kustannukset, käytetään useimmiten kustannusperusteista liiketoiminettomarginaalimenetelmää. Muut menetelmät ovat harvinaisempia. (Raunio ym. 2018, 173.) Kustannusperusteisessa hinnoittelussa on aina olennaista varmistaa, että kustannuksiin luetaan mukaan kaikki palvelun tuottamisesta aiheutuneet kustannukset (Raunio ym. 2018, 174).

Kustannusseurantaan pitää kiinnittää erityistä huomiota. Mikäli ei ole mahdollista tarkasti selvittää yhteisiä kustannuksia palveluittain, pitää ne mahdollisesti lisätä kustannuksiin prosenttiosuuksin toteutuneiden kulujen suhteessa, jotta ne tulevat mukaan myytävien palveluiden kustannuksiin. Näillä saattaa olla ratkaiseva merkitys kustannusseurannan kannalta.

Jotta markkinaehtoperiaate toteutuisi, kustannusten lisäksi on yleensä perusteltua periä voittolisää. EU Joint Transfer Pricing Forum (EUJTPF) mukaisesti ns. vähäisen lisäarvon palveluiden voittolisä on yleensä 3 - 10 %, useimmiten 5 %. OECD:n siirtohinnoitteluohjeessa on annettu vähäisen lisäarvon palveluille mahdollisuus soveltaa yksinkertaistettua menetelmää. Mikäli ko. menetelmä otetaan käyttöön, on perittävä voittolisä 5 %. (Raunio ym. 2018, 174.)

Työntekijöiden toiminta-aste voidaan ajatella normaalina työaikana, joka on n. 200 - 220 työpäivää vuodessa ja noin 21 päivää kuukaudessa. Kaikkia työtunteja ei kuitenkaan voida laskuttaa asiakkailta esimerkiksi sairausajan tai vuosilomien ajalta, mutta kustannuksia syntyy myös näiltä kuukausilta. Siksi tuntihintoja määrittäessä nämä kustannukset huomioidaan hintoihin, koska tuntihinnalla on katettava myös näitä kuluja. (Siikavuo 2016, 42, 57.)

Viranomaisten tarkastelun kohteena siirtohintojen markkinaehtoisuutta tutkittaessa on erityisesti ollut **aineettoman omaisuuden siirtohinnoittelu**, koska sitä on haasteellista havaita. Aineettoman omaisuuden käsite on laaja ja sitä ovat kaikki patentit, tavaramerkit, brändi mutta samalla myös tietotaito sekä liikesalaisuudet, design tai tekniset ratkaisut ja muut aineettomat oikeudet. Asiakassuhteista ja jakelukanavista on vaikea hahmottaa, mikä hyödyttää yhtiötä ja mitkä toimet hyödyttävät muita konserniyhtiöitä. (Raunio ym. 2018, 174.)

Aineettoman omaisuuden arvo saattaa olla nolla, eikä tarkoita, että siitä olisi perittävä korvausta. Aineettomalla omaisuudella on arvoa vasta, kun mietitään markkinaehtoista hintaa. Aineettomasta omaisuudesta tulee selvittää, kuka on omistaja, kuka kerää voitot ja kuka kantaa riskit. Yleisintä on aineettoman omaisuuden kauppa (siirtäminen) tai käyttöoikeuden siirtäminen (lissensiointi). Oleellista on miettiä, mikä olisi hinta, mikäli kauppa toteutettaisiin täysin ulkopuolisen tahon kanssa. Mikäli rojalteja käytetään, niiden vertailu voi käytännössä olla haastavaa, ellei yritys käy kauppaa myös ulkopuolisten kanssa. Siinä tapauksessa voidaan käyttää voitonjakamismenetelmää. (Raunio ym. 2018, 175.)

Rahoituksen hinnoittelu. Yleisimpiä rahoituksen muotoja konserniyhtiöiden välillä ovat lainat ja takaukset. Lainoissa yleisin siirtohinnoittelumenetelmä on markkinahintavertailumenetelmä. (Raunio ym. 2018, 175.) Korko määräytyy sen mukaan, mitä korkoa samassa taloudellisessa asemassa oleva riippumaton yhtiö joutuisi maksamaan. (Raunio ym. 2018, 176.)

KHO 2010:73 ratkaisulinjan mukaan markkinaehtoinen korko määräytyy lähtökohtaisesti velallisen maksukyvyn perusteella, joten kaikilla konsernin yhtiöillä ei voi olla sama korkokanta. Yhtiöiden tilanne voi muuttua ja yleinen korkotaso saattaa heilahdella, joten tämä lisää entisestään yhtiön työmäärää ja markkinaehtoisen koron määrittämisen vaikeutta. (Raunio ym. 2018, 176.) Suomessa markkinaehtoisen takauspalkkion määrittäminen ei ole kovin vakiintunutta, minkä takia voidaan käyttää ns. markkinaperustetta, tuottoperustetta tai kustannusperusteista lähestymistapaa. (Raunio ym. 2018, 177.)

7 DOKUMENTOINTI

”**Siirtohinnoittelun dokumentointi** on verovelvollisen laatima kirjallinen selvitys verovelvollisen ja tähän etuyhteydessä olevien yritysten välisten liiketoimien hinnoittelusta. Selvityksen tarkoituksena on osoittaa, että verovelvollisen etuyhteydessä tekemät liiketoimet on hinnoiteltu markkinaehtoperiaatteen mukaan.” Dokumentoinnilla tarkoitetaan kaikkia niitä laadittuja asiakirjoja, joista käy ilmi siirtohinnoittelun periaatteet ja markkinaehtoisuuden toteutuminen (Verohallinnon ohjeet 2019).

Yrityspoolella siirtohinnoittelun dokumentointi tarkoittaa verovelvollisen laatimaa kirjallista selvitystä verovelvollisen ja tähän etuyhteydessä olevien (konserni) yritysten välisten liiketoimien hinnoittelusta. Selvityksen tarkoituksena on osoittaa, että verovelvollisen etuyhteydessä tekemät liiketoimet ovat hinnoiteltu markkinaehtoperiaatteen mukaan. (Verohallinnon ohjeet 2019.)

Verotusmenettelylain 2 luvun 14a §:n mukaan, yrityksen on laadittava vuosittain kirjallinen selvitys etuyhteisön kanssa tehdyistä liiketoimista. Tämä tehdään yrityksen veroilmoituksen yhteydessä Verohallinnon lomake 78:lla. Lomakkeella annetaan selvitys siirtohinnoittelusta. Lomakkeella ei kuitenkaan anneta tietoja eri menetelmien käytöstä, vaan niistä tehdään oma asiakirja, joka esitetään pyynnöstä. Mikäli yrityksellä ei ole liiketoimintaa ulkomaisten etuyhteysosapuolten kanssa, lomaketta 78 ei tarvitse antaa. (Verohallinnon ohjeet 2019).

Dokumentointivelvollisuus ei ole yrityksissä yhtä velvoittava kuin markkinaehtoisuus. Sääntö ei esimerkiksi koske kotimaisten yritysten välisiä liiketoimia, mutta verotarkastuksen yhteydessä markkinahinnan määrittelyn perusteena olevat laskelmat on esitettävä. Myös pienet ja keskisuuret yritykset on vapautettu dokumenttivelvollisuudesta. (Raunio ym. 2018, 178.)

Verotusmenettelystä annetun lain 2 luvun 14c §:n mukaan kyseinen dokumentti on yrityksissä esitettävä veroviranomaisen pyynnöstä 60 päivän kuluessa. Kyseisen vuo-

den siirtohinnoitteludokumentin tekemiseen on annettu enemmän aikaa ja sen on esitettävä kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Lisäselvityksiä ja tiedot vertailukohteista on esitettävä 90 päivän kuluessa pyynnöstä. (Raunio ym. 2018, 181.)

Laissa verotusmenettelystä 2 luvun 14a §:ssä pienet ja keski-suuret yritykset määritellään seuraavasti: 1) palveluksessa alle 250 henkilöä, 2) liikevaihto enintään 50 miljoonaa euroa tai 3) taseen loppusumma enintään 43 miljoonaa euroa. Tarkastelu suoritetaan konsernitilinpäätöksen perusteella, joten suomalainen pienempi yritys, joka kuuluu ulkomaiseen konserniin, saattaa sen perusteella olla dokumenttivelvollinen.

Tietopyyntö on myös suppeampi, mikäli liiketoimet ovat vähäisiä. Mikäli verovelvollisen ja jokaisen liiketoimen toisen osapuolen välillä tehtyjen liiketoimien yhteismäärä on verovuonna enintään 500 000 euroa, voidaan tiedot esittää suppeammin. Konsernitason tietoja ei myöskään edellytetä, mikäli verovelvollisen ja jokaisen liiketoimen toisen osapuolen välillä tehtyjen liiketoimien yhteismäärä on verovuonna enintään 500 000 euroa. (Raunio ym. 2018, 180.)

Julkisyhteisöjen dokumentoinnilla (dokumentointivelvollisuudella) tarkoitetaan yrityksessä tai julkisyhteisöissä laadittuja asiakirjoja, joista käy ilmi sekä siirtohinnoittelun periaatteet että markkinaehtoisuuden toteutuminen (Raunio ym. 2018, 178; Verohallinnon ohjeet siirtohinnoittelusta). Dokumentti toimii eriytetyn tuloslaskelman pakollisena täydentävänä lisätietona (Raunio & Karjalainen 2018, 108). Julkisyhteisöissä dokumentointi on tehtävä tilinpäätöksen yhteydessä kaikesta kilpailutilanteesta markkinoilla tapahtuvasta toiminnasta (Lebedeff & Ylitalo 2019).

Dokumentoinnista tulisi käydä ilmi ne perusteet, joilla organisaatio pitää hinnoitteluaan markkinaehtoisena. Siihen on syytä sisällyttää kaikki ne tekijät, joilla on merkitystä organisaation hinnoittelun kannalta, kuten kustannuslaskennan periaatteet. (Verohallinnon ohjeet 2019.) Lainsäädännön tasolla ei suoraan oteta kantaa siihen, milloin hinta on markkinaehtoinen. Yrityksen tai julkisyhteisön on kuitenkin määriteltävä ja osoitettava viranomaisille, että käytetty hinta vastaa hintaa, jota käytettäisiin toisistaan riippumattomien osapuolten välillä. (Raunio ym. 2018, 164.)

Julkishallinnossa maksullisen toiminnan eriyttämismahdollisuuden alaisten myyntien kannattavuutta voidaan seurata esimerkiksi kustannusvastaavuuslaskelmalla, jolla osoitetaan, että toiminnan tuotoilla katetaan vähintään siihen käytetyt kustannukset sekä toimintaan sijoitetun pääoman tuottovaatimuksen verran. (Raudasoja & Johansson 2009, 160.) Kilpailu- ja kuluttajavirasto viittaa dokumentoinnin yhteydessä, että julkisyhteisö voi hyödyntää Valtiokonttorin valtion maksullista toimintaa varten tekemää (Taulukko 4) kustannusvastaavuustaulukkoa, mikäli kirjanpidosta ei suoraan voi johtaa laskelmia markkinaehtoisuuden tueksi. (Kilpailu- ja kuluttajavirasto 2017.) Kustannusvastaavuuslaskelma voidaan laatia suoriteperusteisesti maksullisen palvelutoiminnan toiminnoista vähintään yksiköittäin, mikäli liikevaihto on ylittää 40.000 €/vuodessa.

Taulukko 4. Kustannusvastaavuustaulukko (Valtiokonttori)

MAKSULLISEN TOIMINNAN KUSTANNUSVASTAAVUUSLASKELMA

Osa-alueen nimi	Vuosi n toteutuma	Vuosi n tavoite	Vuosi n-1 toteutuma	Vuosi n-2 toteutuma
TUOTOT				
Maksullisen toiminnan tuotot				
Maksullisen toiminnan myyntituotot				
<u>Maksullisen toiminnan muut tuotot</u>				
Tuotot yhteensä				
KOKONAISKUSTANNUKSET				
Erilliskustannukset				
Aineet, tarvikkeet ja tavarat				
Henkilöstökustannukset				
Vuokrat				
Palvelujen ostot				
<u>Muut erilliskustannukset</u>				
Erilliskustannukset yhteensä				
Osuus yhteiskustannuksista				
Tukitoimintojen kustannukset				
Poistot				
Korot				
<u>Muut yhteiskustannukset</u>				
Osuus yhteiskustannuksista yhteensä				
Kokonaiskustannukset yhteensä				
KUSTANNUSVASTAAVUUS (tuotot – kustannukset)				

Tuottojen ja kulujen on perustuttava kirjanpitoon ja niiden kohdistamisessa noudatetaan aiheuttamisperiaatetta, henkilöstökulut kohdistetaan toteutuneen työajanseurannan mukaisesti. **Aiheuttamisperiaate** tarkoittaa, että tulot ja menot on kohdistettu sille tehtävälle, joka sen on aiheuttanut. Kustannuksiin luetaan osuus myös yhteiskustannuksista, pääomakustannuksista sekä muista laskennallisista eristä. Eri vuosien laskelmien tulee olla vertailukelpoisia, joten laskentaperiaatteiden tulee pääsääntöisesti pysyä samoina. Olennaiset muutokset on mainittava liitetiedoissa ja mahdollisesti muodostaa uudet vertailutiedot. (Valtiokonttori VK/1480/00.00.01.06.00/2019.)

Kustannusvastaavuuslaskelman tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot tuotoista, kustannuksista ja kustannusvastaavuudesta olennaisuus huomioiden. (Valtiokonttori VK/1480/00.00.01.06.00/2019.) Mikäli taloudellinen toiminta julkisyhteisössä osoittautuu kannattamattomaksi, kun kaikki tuotot ja kulut kohdistetaan siihen, saattaa se olla merkki saaduista perusteettomista eduista. Perusteettomia etuja ovat esimerkiksi alhaisemmat vuokrat tai henkilöstön osaamisen käyttäminen veloitusetta. Myös kokonaan kohdistamattomia kuluja saattaa löytyä, kuten pääoman tuottovaatimus saattaa puuttua, mikä aiheuttaa kilpailuneutraliteettiongelman. Kilpailua vääristävä vaikutus saattaa jopa johtaa yksityisten toimijoiden poistumiseen markkinoilta, koska he eivät voi pitää hintoja yhtä alhaisella tasolla.

Aina ei kuitenkaan ole suoraan kyse alihinnoittelusta, mikäli julkisyhteisö myy alhaisemmalla hinnalla kuin yksityinen yrittäjä, toisinaan kilpailua ei ole ja julkisyhteisöllä on määräävä markkina-asema, jolloin se voi määritellä hintatason haluamalleen tasolle, kunhan kustannukset tulevat katetuiksi. (Kilpailu- ja kuluttajavirasto 2017; Karttunen 2019.) Mikäli toiminta on vahvasti voitollista ja tuottaa suhteutettuna paljon tuottoa, voidaan arvioida, onko toiminta jo liiketoiminnan muodossa tapahtuvaa, ei enää vähäistä, tilapäistä ylikapasiteetin myyntiä ja toiminta olisi siten yhtiöitettävä.

Tuottovaatimus tarkoittaa toimintaan sitoutuneelle pääomalle laskettavaa kohtuullista tuottoa. **Kohtuullinen tuotto** koostuu vastaavasti perustuottovaatimuksesta ja riskilisästä. Kun tuotoista vähennetään kustannukset (välittömät ja välilliset) jää jäljelle toimintaan sitoutuneen pääoman tuotto. Kääntäen, kun kustannukset on saatu selville, pitää hinnoittelussa ottaa huomioon toimintaan sitoutunut pääoma.

Kilpailu- ja kuluttajavirasto katsoo, että kohtuullisena tuottotasona voidaan keväällä 2020 pitää Suomen valtion 10 vuoden obligaation korkoa, johon lisätään riskilisä. Perustuottovaatimus on aina vähintään 0 %. Suomen valtion 10 vuoden obligaation korko on tällä hetkellä alhaalla (-0,14 % tilanne 18.5.2020), joten tuottotaso määräytyy riskilisän mukaisesti. Riskilisä taasen määräytyy markkinoiden riskitason mukaisesti, kuitenkin julkishallinnon toiminta suuntautuu pääsääntöisesti alhaisen tai korkeintaan keskimääräisen riskin toimialoille eli käytetään noin 4 - 5 % riskilisää, mikäli markkinoiden erityispiirteet eivät muuta edellytä. (JHS 203; Kilpailu- ja kuluttajavirasto. 2017; Suomen Pankki [www-sivut](http://www.suomenpankki.fi).)

Laki verotusmenettelystä 2 luvun 14b § noudattaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeen periaatteita ja sen mukaan verovelvollisesta itsestään tarvitaan dokumentointiin seuraavia tietoja: 1) organisaatio- ja hallintorakenteen kuvaus, 2) tiedot liiketoiminnasta, 3) kuvaus etuyhteyssuhteista, 4) tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista, 5) toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista, 6) vertailuarviointi kilpailu-markkinoilla, 7) kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta sekä 8) tilinpäätöstiedot.

Verohallinnon tarkentavissa dokumentointiohjeissa mainitaan, että dokumentaatioon tarvitaan näitä tietoja: 1) organisaatorakenne, 2) kuvaus liiketoiminnasta; esimerkiksi mitä maksullista palvelutoimintaa tulosalueella on (toimitilavuokrat, kone- ja laitevuokrat, ateriapalvelu-, asiantuntijapalveluiden- ja koulutuspalveluidenmyynti) sekä selvitys mitä liiketoimia tytäryhteisölle sekä tulosalueittain tiedot mahdollisista merkittävistä sopimuksista, eri osapuolten välillä, 3) kuvaus aineettomaan omaisuuteen liittyvästä toiminnasta (kehittämismenot, patentti tms. mikäli vastapuoli hyötyy) myös vastikkeetta annetut, 4) kuvaus rahoitustoiminnasta, kuten konserniyritysten välillä myönnettyt lainat ja muu rahoitus, 5) tilinpäätöksen liitteeksi eriytetty tuloslaskelma toteutuneesta liiketoiminnasta ja 6) kuvaus millä siirtohinnoittelumenetelmällä kustannuksia on kohdistettu maksulliseen palvelutoimintaan ja kuvaus menetelmän soveltamisesta.

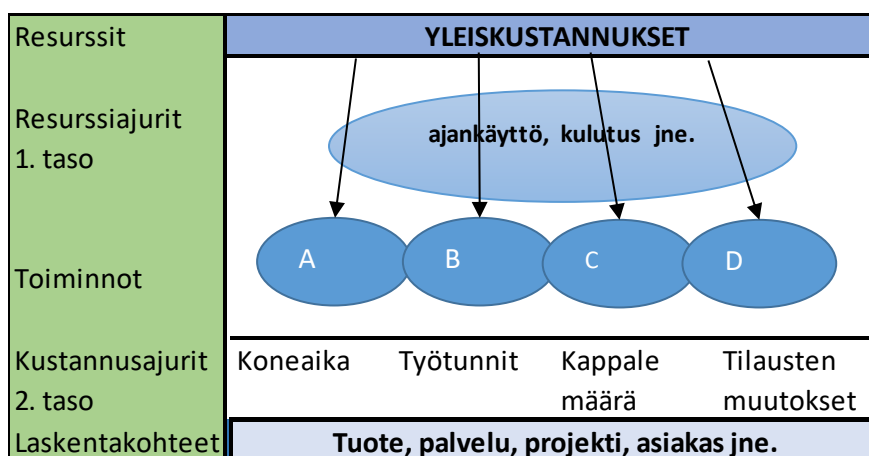
Kuviossa 6 ja 7 on kuvattu, miten eri tavoin lopullisia kustannuksia tuotteelle tai palvelulle voi muodostua. Dokumentointi on siksi tärkeä osa markkinaehtoisuutta.

Kustannuksia kohdistetaan julkishallinnossa usein hieman suurpiirteisemmin yleiskustannuslisää käyttämällä. Dokumentoinnissa kerrotaan, miten hallinnon/toimistopalveluiden välillisen kustannukset on kohdistettu, esimerkiksi kohdistettu yleiskustannuslisää X % käyttäen sekä kerrotaan yleiskustannuslisän laskentaperiaatteet. (Verohallinnon ohjeet 2019.)

TULOSYKSIKÖN KUSTANNUKSET			
Välittömät kustannukset		Välillisen kustannukset	
		hallinto	talous
		yhteiset	
		yleiskustannuslisä	
TUOTTEEN / PALVELUN KOKONAISKUSTANNUKSET			

Kuvio 6. Lisäyslaskennan kustannusten kohdistaminen
(Jormakka, Koivusalo, Lappalainen & Niskanen 2015, 200)

Menetelmissä voidaan kuvata vaikka, että henkilöstömenot on kohdistettu toteutuneiden työtuntien mukaisesti (työajanseurannalla) tai kopiokulut kohdistettu per painettu sivu, henkilöstömenoihin liittyvät puhelin-, laite- ym. menot on kohdistettu aiheuttamisperiaatteen mukaisesti toteutuneiden kulujen suhteessa ja kerrotaan myös poistojen kohdistamisen periaatteet. (Verohallinnon ohjeet 2019.)



Kuvio 7. Toimintolaskennan kustannusten kohdentaminen
(Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2013, 147)

Vertailuarvioinnissa kerrotaan, miten hintoja on vertailu kilpailutilanteessa markkinoilla, mihin ja miten. (Verohallinnon ohjeet 2019.)

8 VAIKUTUKSET CASE ORGANISAATIOON

8.1 Toimintaympäristö

SASKY koulutuskuntayhtymä on julkishallinnon organisaatio ja sen alkuna voidaan pitää kuntien välistä sopimusta Vammalan ammattikoulun rakentamisesta vuonna 1954. Ensimmäiset oppilaat aloittivat opiskelunsa kyseisessä oppilaitoksessa vuonna 1957. (Vammalan ammattikoulun vuosikertomus 1957 - 1958.)

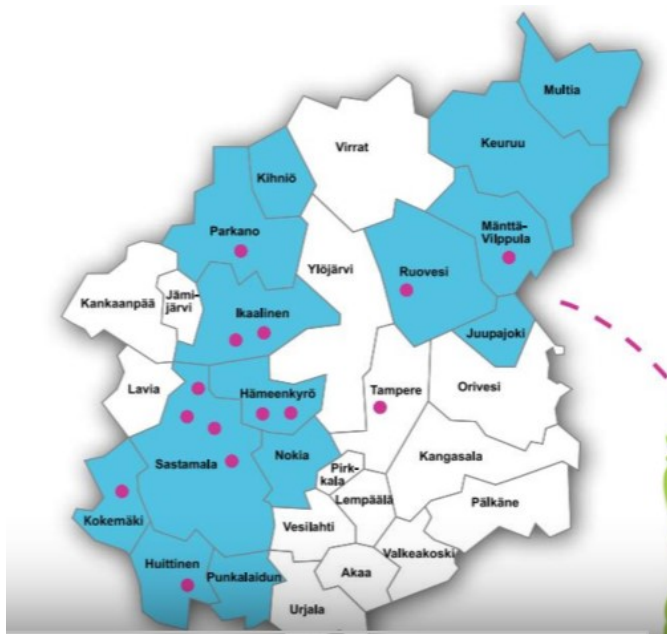
Vammalan ammattikoulu on vuosien saatossa tehnyt useita liitoksia ja fuusioita muiden oppilaitosten kanssa. Koulutuskuntayhtymän nimi on myös fuusioiden myötä yhtenäistetty, virallinen nimi on SASKY koulutuskuntayhtymä, lyhenne Sasky ja kotipaikka on Sastamala. Koulutuskuntayhtymää ylläpitää 13 jäsenkuntaa (Huittinen, Hämeenkyrö, Ikaalinen, Juupajoki, Keuruu, Kihniö, Kokemäki, Multia, Mänttä-Vilppula, Parkano, Punkalaidun, Ruovesi ja Sastamala). Fuusioilla on tavoiteltu riittävän vahvan rakenteellisen ja taloudellisen perustan varmistamista koulutuskuntayhtymän alueilla, eri toimialat huomioiden. (Kuntalaki 8 luku 55 - 56 §; SASKY koulutuskuntayhtymän perussopimus 2017, 1-2 §.)

SASKY koulutuskuntayhtymän perussopimuksen 2017 pykälän 3 mukaan koulutuskuntayhtymän tehtävä on ylläpitää, kehittää ja järjestää peruskoulutuksen jälkeen annettavaa toisen tai kolmannen asteen koulutusta, kursseja, aikuiskoulutusta ja oppisopimuskoulutusta. Saskyssä perusperiaatteena on läheisyysperiaate eli opetusta järjestetään lähellä opiskelijaa sekä tehdään tiivistä yhteistyötä yritys- ja elinkeinoelämän kanssa. Koulutuskuntayhtymän tavoitteena on SASKY koulutuskuntayhtymän strategian 2017 - 2019 mukaan yritys- ja elinkeinoelämän kilpailukyvyn edistäminen ja tukeminen kouluttamalla osaavaa henkilöstöä. Saskyn järjestämä koulutus tukee myös opiskelijan elinikäistä osaamisen kehittymistä ja ammatillista kasvua yhteiskunnan vastuullisena jäsenenä.

SASKY koulutuskuntayhtymä ylläpitää yhdeksää oppilaitosta; Ammatti-instituutti Iisakkia, Huittisten ammatti- ja yrittäjäopistoa, Ikaalisten kauppaoppilaitosta, Ikaalisten käsi- ja taideteollisuusoppilaitosta, Karkun kotitalous- ja sosiaalialan oppilaitosta,

Mäntän seudun koulutuskeskusta, Tampereen palvelualan ammattiopistoa, Tyrvään käsi- ja taideteollisuusoppilaitosta ja Vammalan ammattikoulua. Lisäksi järjestetään yleissivistävää koulutusta Pirkanmaan aikuislukiossa, Ruoveden ja Ikaalisten lukioissa, Kansalaisopisto Petäjä-opistossa sekä Ylä-Satakunnan musiikkiopistossa. Oppilaitoksista muodostuu tulosityksiköitä, jotka näkyvät kuviossa 9. (SASKY koulutuskuntayhtymän [www-sivut](#).)

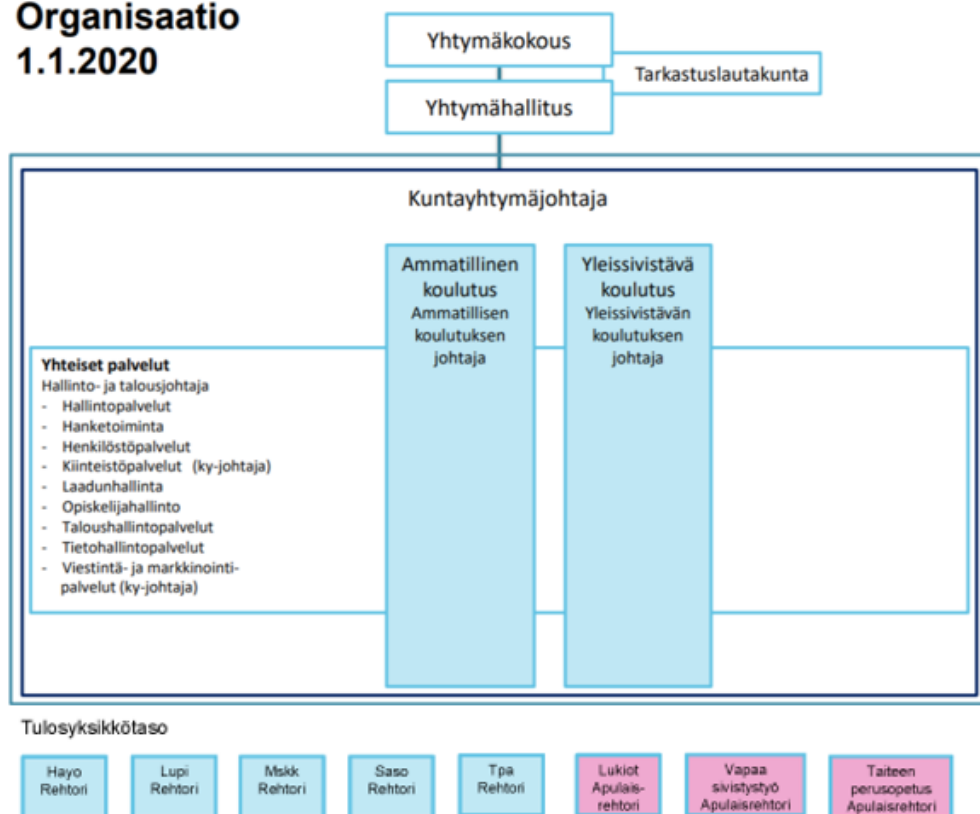
Organisaatiossa toimitaan todella laajalla maantieteellisellä alueella, kuten sinisellä merkityistä kunnista voi päätellä (kuvio 8). Näiden lisäksi järjestetään aikuis- ja oppisopimuskoulutusta ja vapaan sivistystyön koulutusta myös muilla paikkakunnilla. (SASKY koulutuskuntayhtymän [www-sivut](#).)



Kuvio 8: SASKY koulutuskuntayhtymän toiminta-alue 2019 (Sasky [www-sivut](#))

Opiskelijoita on kaikkiaan noin 7400 ja henkilökuntaa noin 520, joista opetushenkilöstöä n. 70 %. Kiinteistöjä on toimintaan nähden tullut fuusioiden myötä paljon, yhteensä n. 100 000 m² kiinteistöjä eri puolilla Satakuntaa ja Pirkanmaata. Koulutusta järjestetään monipuolisesti, koulutustarjonnassa on esimerkiksi seuraavat tutkinnot: lentokonemekaanikko, floristi, eläintenhoitaja, lavasterakentaja, kultaseppä, aseseppä ja soitinrakentaja sekä myös perinteisempiä tutkintoja, kuten lähihoitaja, autonasentaja, parturi-kampaaja, kosmetologi, kokki, datanomi ja merkonomi. Saskyllä on myös vankilakoulutuksen järjestämislupa. (SASKY koulutuskuntayhtymän [www-sivut](#).)

Organisaatio 1.1.2020



Kuvio 9. SASKY koulutuskuntayhtymän organisaatio (Sasky www-sivut)

Kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 5 §:n mukaisesti emo, jolla on määräysvalta tytäryritykseen muodostavat yhdessä konsernin. Saskyn konsernin muodostavat (emo) SASKY koulutuskuntayhtymä sekä sen tytäryhteisö Aiko Academy Oy sekä osakkuusyhteisö Kiinteistö Oy Kuntomäki, jolta vuokrataan toimitiloja (kuvio 10).



Kuvio 10. Sasky konsernirakenne (Sasky www-sivut)

Liiketoiminnan muodossa tapahtuva toiminta on pitänyt eriyttää julkisyhteisöissä erilliseksi yhtiöksi viimeistään vuoden 2015 alusta, ellei toiminnasta ole säädetty poikkeussäännöstä. SASKY koulutuskuntayhtymän 66,67 prosenttisesti omistama **tytär-yhtiö Aiko Academy Oy** on perustettu kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvaa liiketoimintaa varten. Yhtiö on perustettu Kilpailulain 4a ja Kuntalain 15 luvun 126 § perusteella. Osakeyhtiölaissa ei huomioida kuntien tai kuntayhtymien yhtiöiden erityisasemaa. Siten kuntakonserniin kuuluvien osakeyhtiöiden toimintaa ohjaa normaalisti Osakeyhtiölain (624/2006) 1 luvun 5 ja 8 pykälät; osakeyhtiön on tarkoitus tuottaa voittoa osakkeenomistajille ja yhtiön johdon tulee edistää yhtiön etua, ei omistajiensa etua.

Aiko Academy Oy:llä on omaa henkilöstöä ja se toimii vuokratiloissa. Aiko Academy Oy:n kautta järjestetään yrityksille räätälöityjä koulutuksia sekä aikuiskoulutusta, työvoimakoulutusta, kansainvälistä koulutusta, työelämäpalveluiden kehittämistoimintaa sekä konsultointia. Yritys järjestää kortti- ja lyhytkoulutuksia; kuten ensiapu 1 ja 2, tieturva 1 ja 2, trukki-, tulityö- ja erilaisia turvallisuuskorttikoulutuksia sekä kuljettajien ammattipätevyyskoulutuksia. Erilaisilla rekrytointikoulutuksilla koulutetaan osaavaa työvoimaa yritysten tarpeisiin, vastaavasti muutoskoulutuksilla esimerkiksi lomautustilanteissa tai työvoimatarpeen muuttuessa henkilöstöä uusiin tehtäviin. Yritys tekee paljon yhteistyötä TE-Palvelun ja ELY-keskuksen kanssa. Digi- ja verkkovalmennuksia tai asiantuntija- ja konsultointipalveluita voidaan räätälöidä yrityksen tarpeisiin sopiviksi. Näitä liiketoimivia järjestävät lukuisat muutkin toimijat, joten yritys toimii kilpailluilla markkinoilla. (Aiko Academy Oy:n [www-sivut](http://www.sivut.fi).)

Erilaisista korttikoulutuksista on anniskelupassin myynti hieman haasteellista, koska todistuksen voi myöntää vain valtioneuvoston toimiluvan tai opetusministeriön järjestämisluvan nojalla ravintolapalvelun koulutusta antava oppilaitos, siten koulutusta voidaan myydä Aiko Academy Oy:n kautta, mutta yrityksen on ostettava palvelu SASKY koulutuskuntayhtymältä tai joltakin muulta koulutuksen järjestäjältä. (Sosiaali- ja terveysalan lupa- ja valvontavirasto [www-sivut](http://www.sivut.fi).)

Muissa korttikoulutuksissa testin hyväksyjinä toimivat ko. korttiin eri viranomaisten hyväksymät testaajat. Esimerkiksi hygieniapassitestaajat ovat itsenäisiä toimijoita, jotka toimivat Ruokaviraston hyväksyminä ja valvonnassa. Näitä testejä järjestetään

ympäri Suomea ja itsenäiset hygieniapassitestaajat ottavat testejä vastaan. Hygieniapassitestaajat voivat itse määritellä, milloin ja kenelle hygieniapassitestejä järjestävät. (Ruokavirasto www-sivut.)

Kunnan konserniohje 2017 -suosituksessa mainitaan, että kunta tai kuntayhtymä itse ratkaisee, mitkä ovat konsernin sisäisiä palveluita. Esimerkkeinä mainitaan maksuliikenne, hankinnat, vakuuttaminen, henkilöstö-, talous- ja tietohallinto. SASKY koulutuskuntayhtymän omistajapolitiikka ja konserniohjeessa 2017 on mainittu, että toimintoja voidaan hoitaa keskitetysti tai toimintoja voidaan yhdenmukaistaa yhteisellä ohjeistuksella, ilman varsinaista keskittämistäkin. Saskyn ja Aiko Academy Oy:n välillä on sopimus tukipalveluiden tuottamisesta emon ja tyttären välillä.

Yhteiset linjaukset toteutetaan ainakin hankinnoissa, IT-toiminnoissa, rahoituksessa sekä henkilöstöpolitiikassa. Emo voi antaa takauksen muille konserniin kuuluville yrityksille. Tytäryhtiön mahdollinen rahoitus hankitaan kuitenkin markkinaehtoisesti suoraan pääomamarkkinoilta, ei emolta. Sijoituksissa noudatetaan varovaisuutta ja hajautetaan, jotta riskit jäisivät mahdollisimman vähäisiksi. Emo voi antaa vakuuksia, mikäli katsoo sen omistajapolitiikan ja kokonaisriskin kannalta perustelluksi. (SASKY koulutuskuntayhtymän omistajapolitiikka ja konserniohje 2017.)

Saskyn ja Aiko Academy Oy:n väliseen kauppaan on valittu kustannusvoittolisämenetelmä ja palvelusopimuksessa on sovittu, miten palveluiden hinnoittelu tapahtuu. Emon ja tyttären välisissä laskuissa raha liikkuu, arvonlisävero käsitellään ja hinnoittelussa on huomioitu kaikki kustannukset erilaisia kustannuslisiä käyttämällä. Tytäryhteisölle taloushallinto-, palkanlaskenta-, tietohallinto-, toimisto- ja opetuspalveluiden myynti on aina tuottokatteen sisältävää myyntiä. Korkojen ollessa alhaalla tuottokatteena käytetään julkishallinnon yleisen linjauksen mukaista 4 %. Tuotteita, kuten ateriapalveluita opetusravintoloista, voidaan myydä hinnaston mukaisesti samoilla periaatteilla kuin ulkopuolisillekin. Tilavuokrissa noudatetaan hinnaston mukaisia hintoja. (Palvelusopimuksen hinnoitteluliite 2018.)

Myynti on konsernin näkökulmasta konsernin sisäistä myyntiä. Molemmilla yhtiöillä on kuitenkin oma y-tunnus, joten erillisyhtiöperiaatteen mukaan myynti on ulkoista myyntiä ja siinä on käytettävä markkinaehtoisia hintoja. Markkinaehtoisuus täyttyy,

kun kaikki kustannukset kohdistetaan maksulliseen palvelutoimintaan, näissä kustannuksissa huomioidaan hallinnon kulut ja muut yleiskustannukset ja tämän päälle laskuun lisätään tuottokate, jolla katetaan mm. sijoitetun pääoman kulut. Hinnoittelua voidaan myös tarkastella kustannusvastaavuus laskelmilla. Niillä osoitetaan, että peritty hinta kattaa kaikki kustannukset ja vähintään tuottovaatimus jää tulokseksi. Hintaa myös verrataan markkinoiden hintaan, jotta voidaan varmistua, ettei käytetä alihinnoittelua.

Kuntalain 15 luku antaa julkisyhteisöille mahdollisuuden tietyin edellytyksin harjoittaa liiketoimintaa sitä yhtiöittämättä. Poikkeuksina mainitaan vähäinen toiminta, tuki-palvelu tytäryhteisölle ja palvelut sidosyksiköille. Toimitaan markkinoilla, mutta on erityinen syy siihen, miksi toimintaa ei ole ollut pakko yhtiöittää. SASKYN liiketoiminnan muodossa tapahtuvaa myyntiä on mm. toimitilojen ja kaluston vuokraus ja asiantuntija- ja koulutuspalveluiden myynti tytäryhtiölle ja muille sidosyksiköille. Maksullisessa palvelutoiminnassa on sekä opiskelijatöitä (jota voidaan rahoittaa verovaroin), mutta myös muuta poikkeussäännön sallimaa myyntiä ja muuta vähäistä liiketoiminnan muodossa tapahtuvaa toimintaa.

Maksulliseen palvelutoimintaan on tähänkin asti pitänyt kohdistaa kaikki ne tuotot ja kulut, mitkä toiminnan järjestämisestä on syntynyt. Ristisubventio (valtion rahoituksen ohjaaminen taloudelliseen toimintaan) on kiellettyä. Maksulliseen palvelutoimintaan kuuluvia tuottoja ja kuluja ei saa sisällyttää julkisen rahoituksen alaisen toimintaan, jottei kuntayhtymä markkinoilla toimiessaan saisi kilpailuetua vastaaviin yksityisiin toimijoihin. Kilpailulain uuden kilpailuneutraalisuussäännöksen 30d myötä vaatimus on muuttunut entistä ehdottomammaksi. Markkinoilla kilpailevaa toimintaa pitää tarkastella kuntayhtymän muusta toiminnasta erillisenä kokonaisuutena ja siitä on jatkossa tehtävä laskennallisesti eriytetty tuloslaskelma.

Täten uuden Kilpailulain 30d säädöksen vuoksi pohdittavaksi nousi:

- 1) oli selvitettävä, mitkä toiminnot on eriytettävä (oma erillinen tuloslaskelma)
- 2) tehtävä eriyttäminen kirjanpidollisesti (tulosityksikkö tai kustannuspaikka)
- 3) kohdennettava kustannukset ja tuotot laskentakohteelle
- 4) dokumentoitava, millä perusteella kustannuksia kohdennetaan
- 5) hinnoiteltava tuotteet ja palvelut markkinaperusteisesti
- 6) dokumentoitava, miten hinta täyttää markkinaehtokriteerin

8.2 Eriytettävät toiminnot

Ensiksi selvitettäväksi nousi, mitkä ovat näitä maksullisen palvelutoiminnan eriytettäviä toimintoja. Eriyttäminen (oma eriytetty tuloslaskelma) tulee tehdä yksikkötasolla eli esimerkiksi kunta-, kuntayhtymä-, liikelaitos- tai taseyksikkö tasolla. Saksyssä eriyttäminen tehdään nähdäkseni koko kuntayhtymätasolta. Kilpailu- ja kuluttajaviraston täsmällinen ohjeistus puuttuu, joten tulosityksikkötaso on myös mahdollinen. Kuntayhtymän sisällä toimintoja tarkastellaan tulosityksikkötasolta, jotka noudattavat pitkälti fuusioituneiden yksikköjen rajoja ja ovat näin luonnollinen, jo nyt käytössä oleva taloudenseurannan taso. Eriyttämisvelvollisuuden ohjeissa mainitaan, että toimintaan ei saa tehdä keinotekoisia yksiköitä, vaan yksikkö pitää olla muodostettu asianmukaisella periaatteella (Lebedeff & Ylitalo 2019).

Kunnissa ja kuntayhtymissä kaipaillaan kovasti lisätietoja lain soveltamisesta, kuten miltä tasolta eriyttäminen tehdään, sekä odotellaan linjauksia yksityiskohdissa. Kunnissa ja kuntayhtymissä jo pelkästään tasoista, joilta eriyttäminen tehdään, tuntuu olevan epätietoisuutta. Mikäli eriyttäminen tehdään kunnan tai kuntayhtymän osasto- tai yksikkötasolta, tehdään käytännössä monta eriytettyä tuloslaskelmaa ja mikäli koko kunta tai kuntayhtymä yhteensä, tulee tehtäväksi ainoastaan yksi uusi eriytetty tuloslaskelma.

Liikuntalain (390/2015) 1 luvun 5 § mainitaan yhtenä kunnan tehtävänä luoda yleiset edellytykset liikunnalle rakentamalla ja ylläpitämällä liikuntapaikkoja. Samassa pykä-

lässä mainitaan, että kunta ei toimi tällöin kilpailutilanteessa markkinoilla, ellei liikuntapaikkoja toteuteta liiketoiminnallisin tavoittein ja perustein. Mikäli uimahallin palvelut ja tilat kilpailevat selkeästi kylpylöiden kanssa, tulee harkittavaksi siirtää toiminta osakeyhtiön tai muun hoidettavaksi, koska toimitaan markkinoilla kilpailutilanteessa. Mikäli tilat ovat vaatimattomat eikä kilpailua käytännössä ole, pelkkä eriyttäminen katsotaan olevan riittävä.

Jokaisen toiminnan kohdalla on mietittävä tapauskohtaisesti, toimitaanko kilpailluilla markkinoilla. Mikäli kunnissa ja kuntayhtymissä toiminta on merkittävää ja sen katsotaan tapahtuvan ansaintatarkoituksessa, se on vähintään eriytettävä. Samalla on myös tarkasteltava, onko toiminta jopa yhtiöitettävä tai luovuttava toiminnasta, jotta kilpailuneutraliteettisäännöksiä noudatetaan.

Saskyssä kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvalla taloudellisella toiminnalla tarkoitetaan maksullista palvelutoimintaa. Kuntalain 15 luvun 126 §:ssä opiskelijatyötoiminta rajataan markkinoilla kilpailevan toiminnan ulkopuolelle, joten eriyttämisevelvollisuus ei tämän tiedon mukaan Saskyssä koske niitä. Oppilastöiden myynti on välttämätöntä opiskelijoiden harjoittelua opintojaksojen yhteydessä, vaikka ne kilpailevat yleensä markkinoilla myytävien palveluiden kanssa. Kokonaisarvioinnin perusteella oppilastöiden luovuttamisen päätarkoitus on opiskelijoiden koulutus, ei lisätöiden hankinta. (KHO 2018:115.)

Saskyssä maksullisen palvelutoiminnan osalta voitaneen katsoa myös opetusmaatilojen- ja metsän (liittyy kiinteästi opetukseen), strategiarahoituksen (valtion lisärahoitus) sekä hanketoiminnan (rahoitetaan osittain EU:n hankerahoituksella ja Opetushallituksen rahoituksella) olevan sellaista toimintaa, joka ei kilpaile markkinoilla muiden toimijoiden kanssa.

Opetuksen kustannukset raportoidaan valtionosuusrahoitteisessa toiminnassa kustannusryhmittäin Opetushallitukselle. Opetushallitus tarvitsee tiedon, jotta se pystyy tarkastelemaan esim. tietyistä koulutuksesta syntyneitä kustannuksia ja tästä maksettavaa rahoitusta ja epäsuhtatilanteissa korjaamaan rahoitusta suuntaan tai toiseen.

Saskyssä on jo aikaisemmin tehty jokaiselle tulosalueelle omat laskentatunnisteet (kustannuspaikat) kustannusryhmittäin. Kustannuspaikkoja käytetään kohdistettaessa tuottoja ja kuluja kyseiseen toimintaan. Jokaiselle kustannustietokeruun eri kustannusryhmälle on tehty myös omat maksullisen palvelutoiminnan kustannuspaikat, vaikka maksullisen palvelutoiminnan raportointi tehdäänkin yhtenä kokonaisuutena. Näitä maksullisen palvelutoiminnan kustannuspaikkoja onkin kaikkiaan lähemmäs 100 kpl, toki osa ei ole aktiivisessa käytössä. Ote Saskyn yhden tulosalueen ”ei kustannusryhmää” kohtaan kohdistettavista maksullisen palvelutoiminnan kustannuspaikoista (taulukko 5).

Taulukko 5. Mapa kustannuspaikat yhdellä tulosalueella, ei kustannusryhmää

89	Ei kustannusryhmää			
6980				Maks.palvelutoiminta
69800				Maks.palvelutoiminta
			69801	HAYO/Tilojen ja kal.vuokr./Kok
			69802	HAYO/Henk.kunnan ruok./Kok
			69803	HAYO/Asuntojen vuokraus/Kok
			69804	HAYO/Opiskelijarav.myynti/Kok
			69805	HAYO/Muu maks.palvelut./Kok
			69806	HAYO/Muu maks.palvelut./Hui
			69807	HAYO/AikoAcademyille myynti
			69808	HAYO/koul.ja osaamisen myynti

Toisena tehtävänä oli (tunnistamisen jälkeen) tehdä kyseisiä maksullisen palvelutoiminnan kustannuspaikoista **eriytetty tuloslaskelma**. Maksullisen palvelutoiminnan tuottoja ja kustannuksia raportoidaan jatkossa tilinpäätöksen yhteydessä eriytetyn tuloslaskelman muodossa. Kustannuspaikoista on taloudenohjausjärjestelmässä poimintaraportilla koostettu osaksi tilinpäätöstä tilikohtainen tuloslaskelma tulosityksikkötasolla ja ensimmäistä kertaa vuodesta 2020. Lukuja ei siis ole tarpeen kerätä manuaalisesti jokaiselta kustannuspaikalta erikseen, vaan niistä on tehty koontiraportti suoraan Saskyn taloudenohjausjärjestelmään.

Koska laskentakohteet (kustannuspaikat) on jo aikaisemmin tehty erikseen opetukseen ja maksulliseen palvelutoimintaan eri toiminnoille, on eriytetyn tuloslaskelman laatiminen teknisesti melko vaivatonta. Käytännössä tämä tarkoittaa, että koostetaan eril-

lisistä kustannuspaikoista yhteinen tuloslaskelma, joka esitetään tilinpäätöksen liitetiedoissa. Toki jatkossa pitää muistaa lisätä uudet kustannuspaikat raportteihin ja täsmäyttää saatu tulos. Erityistä huomiota pitää kiinnittää, mikäli toiminta muuttuu tai on muuttumassa. Enemmän vaikeutta aiheuttaa se, mitkä toiminnot otetaan mukaan, kun täsmällistä ohjeistusta ei vielä ole saatavissa. Tapauskohtaisuus ja se, onko toiminnalla vaikutuksia markkinoille, jättää mielestäni liikaa vastuuta kunnille ja kuntayhtymille, joten toivottavasti viimeistään ensi keväänä on tarkempia tulkintoja saatavilla.

8.3 Kohdistettava tuotot ja kulut

Kolmanneksi tehtävänä on **kohdentaa tuotot ja kulut oikein**. Aiheuttamisperiaatteen mukaisesti tuotot ja kustannukset kohdistetaan niille kustannuspaikoille, jotka ovat sen aiheuttaneet. Eriytetyn tuloslaskelman tarvetta tarkastellaan Saskyn sisällä tulosityksikötasolla, ei niinkään yksittäisinä kustannuspaikkoina, mutta kustannukset ja tuotot on joka tapauksessa kohdennettava aiheuttamisperiaatteen mukaisesti kustannuspaikkatasolla. Kustannusvastaavuus on tarkempaa, erityisesti markkinaehtonäkökulmasta, mikäli tarkastellaan yksittäisiä tuotteita tai palveluita. Apuna voidaan käyttää kustannusvastaavuustaulukkoa, mikäli tuloslaskelman tiedot eivät riitä yksittäisen liiketoimen kustannusvastaavuuden laskemisessa.

Saskyssä maksulliseen palvelutoimintaan kohdistetaan kaikki ne välittömät kustannukset, jotka aiheutuvat toiminnan järjestämisestä. Tämä koskee toiminta- ja henkilöstökulujen ohessa myös poistoja ja rahoituksen eriä, mikäli nämä ovat välttämättömiä toiminnan järjestämisen kannalta. Välittömien kustannusten yhteys markkinoille tuotettuun hyödykkeeseen tai palveluun tulee pystyä luotettavasti osoittamaan. Esimerkiksi ulospäin vuokrattavien tilojen kustannukset voidaan laskea prosentilla maksullisen palvelutoiminnan ja muun toiminnan tilakäytön (m²) suhteessa.

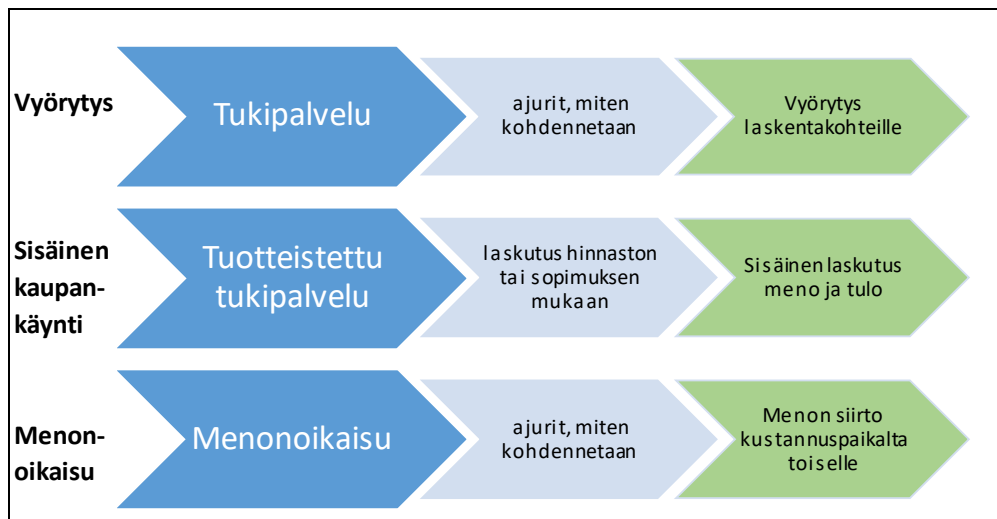
Välittömien kustannusten lisäksi maksulliseen palvelutoimintaan tulee kohdistaa myös maksullisen palvelutoiminnan osuus välillisistä kustannuksista. Välilliset kustannukset ovat yhteiskustannuksia ja toisin kuin välittömät kustannukset, näitä ei aina

voida kohdistaa maksulliseen palvelutoimintaan aidon jakoperusteen mukaisesti. Välillisten kustannusten kohdistamisessa tulee noudattaa aiheuttamisperiaatetta, eli mukaan sisällytetään vain ne kustannukset, joita toiminta on ollut aiheuttamassa.

Kuntayhtymän yhteisten palveluiden kustannukset tulee huomioida käyttämällä vuodelle 2020 laskettua X:n prosentin välillisten kustannusten lisää. Tulosityksikön oman hallinnon/toimistopalveluiden välillisten kustannusten lisän kunkin yksikkö laskee itse huomioiden aiheuttamisperiaate. Neljäntenä tehtävänä oli välillisten **kustannusten kohdistamisen perusteiden dokumentointi**, ne on dokumentoitava samalla tavalla kuin välittömien kustannustenkin kohdalla. Laskelmilla ja sanallisesti kertomalla, miten välilliset kustannukset kohdistuvat tuotteelle tai palvelulle.

Kustannusten kohdistamisessa ongelmana saattaa olla se, ettei kustannuksia siirretä riittävässä laajuudessa maksulliseen palvelutoimintaan. Erityisesti tulosityksikköjen hallinnon ja yhteisten palveluiden kustannukset saattavat jäädä osittain huomioimatta kustannuksissa, jolloin vaarana on, että niitä katetaan valtionrahoituksella. Toivottavaa on, että laskutusten ja kustannusten kohdistumista maksulliseen palvelutoimintaan seurataan osana talouden seuranta. Talouden kuukausiaikatauluun on lisätty päivämäärät mahdollisille kustannusten siirroille, mikäli kustannuksia ei voida suoraan kohdentaa aiheuttamisperiaatteen mukaisesti, vaan siirto tehdään menonoikaisua käyttämällä.

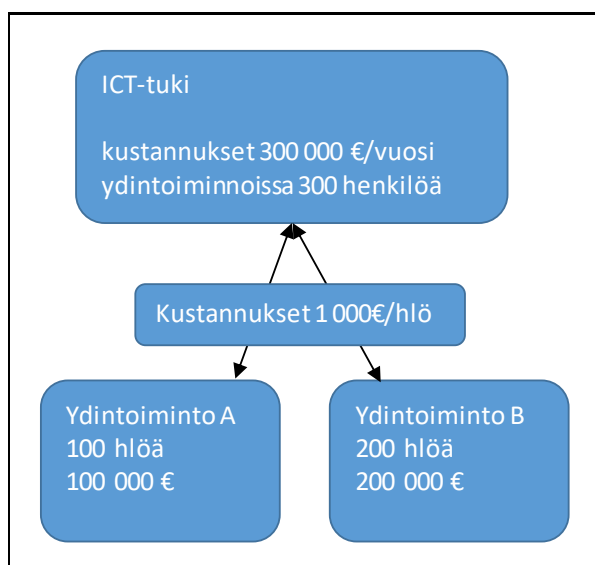
Kirjanpidon ajantasaisuuden ja seurattavuuden kannalta on olennaista, että maksulliseen palvelutoimintaan kuuluvat kustannukset ovat oikein kohdistettuna kuukausitasolla. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että Saksyssä reskontrien sulkeuduttua, kuitenkin ennen kunkin kirjanpitokauden sulkeutumista, täytyy kustannukset siirtää erikseen kirjanpidon muistiolla muusta toiminnasta maksulliseen palvelutoimintaan, mikäli näitä ei ole pystytty suoraan esimerkiksi ostolaskuilta kohdistamaan. Maksullisessa palvelutoiminnassa kustannusten ja tulojen on oltava toisiaan vastaavat ja samalla kustannuspaikalla. Kustannuksia on siten siirrettävä (jyvitettävä) maksullisen palvelutuotannon kustannuspaikoille niiden alkuperäiseltä kustannuspaikalta (kuvio 11).



Kuvio 11. Sisäisten erien kohdennus. (JHS 203 liite 1, 16)

Vyörytys on julkishallinnossa yleisemmin käytössä, kun halutaan tehdä kulujen siirto kustannuspaikkojen välillä automatisoidummin. Käytettävät ajurit kerrotaan ohjelmaan, syötetään määrät ja ohjelma laskee vyörytettävät summat ajureita käyttämällä. Kuviossa 12 ja 13 on yksinkertaistetut esimerkit sekä vyöryttämällä että sisäisillä laskuilla tehdyistä kustannusten siirrosta, kulujen ollessa samat. Käytettävillä ajureilla on suuri merkitys, kuten esimerkistä voi havaita. (Raudasoja & Suomela 2014, 46.)

Vyöryttämällä henkilöstön määrällä, (kuvio 12) toiminnolle A vyöryy yksi kolmasosa kustannuksista, koska henkilöstöä on yksi kolmasosa kokonaisuudesta. B:lle vyöryy enemmän, koska siellä enemmän henkilöstöä.



Kuvio 12. Vyöryttäminen (Raudasoja & Suomela 2014, 47)

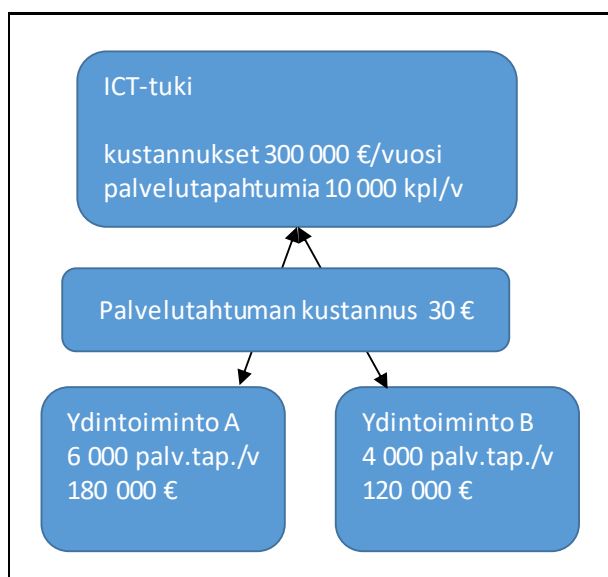
Mikäli hallinnon kustannukset jaetaan yrityksen sisällä muille kustannuspaikoille vyöryttämällä, saattaa niiden hahmottaminen olla vaikeaa ja usein myös koetaan, ettei niihin oikein pysty vaikuttamaan, vaikka vyörytettävien yleiskustannusten säästöt näkyvät suoraan tuotteiden kustannuksissa. Yksiköissä helposti ajatellaan, että se on joku epämääräinen kustannus, joka veloitetaan, vaikka määräytymiselle on oikeat perusteet ja yhteisiä kustannuksia muodostuu kaikille yhteisesti ja ne on kaikkien myös yhteisesti kustannettava.

Koulutuskuntayhtymästä on tehtävä lakisääteinen tehtäväalueittainen toiminta- ja taloustilasto sekä Opetushallituksen kustannustiedonkeruutilasto. Erityisesti näihin tilastoinnin tarpeisiin kustannuksia jaetaan vyöryttämällä eri tehtäville ja palveluluokille. SASKYN taloussuunnittelijan mukaan SASKYSSÄ vyörytystä käytetään lähinnä kustannusten kohdentamiseen tilaston tarpeisiin. Vyörytys tehdään erillisessä ohjelmassa, eikä vyörytystä siirretä varsinaiseen taloushallinnon järjestelmään. Pohdittavaksi jää voidaanko jatkossa vyöryttämisen vuoksi mietittyjä ajureita hyödyntää myös kustannuslaskennan tarpeisiin. Taloustilaston uudistamisen yhteydessä tätäkin varmasti pohditaan, mutta lähinnä vyöryttämistä käytetään opetuspuolen kustannusten kohdentamisessa, koska ajurit ovat selkeämmät, kuten opiskelijavuodet tai henkilöstötyövuodet.

Sisäinen laskutus vaatii palvelutapahtumien tai muiden ajurien selvittämistä, palveluiden ”tuotteistamista”, yleiskustannuslisäprosentin laskemista ja ostolaskujen koodaamista, jotta kustannuksia voidaan kohdentaa maksulliseen palvelutoimintaan. Kohdistaminen ei tapahdu yhtä automatisoidusti kuin vyöryttäminen.

Aiheuttamisperiaatteen mukaisella laskutuksella (kuviot 13) kustannukset kohdistuvat tasaisemmin käytön mukaisesti. Toiminnolle A kustannuksia kertyy enemmän kuin B toiminnolle, koska palvelutapahtumia ja kustannuksia aiheuttavia toimia on suhteessa enemmän, kuin mitä henkilöstön määrä (kuviot 12) antaa olettaa. A on käyttänyt palveluita per henkilö enemmän kuin B toiminto. Kuluihin myös pystytään toiminnoissa A ja B vaikuttamaan, koska palvelujen määrän vaikutukset vaikuttavat laskutettaviin kustannuksiin. (Raudasoja & Suomela 2014, 46.) Erilaisiin lopputuloksiin voidaan siis

päätyä erilaisilla kustannuslaskennan menetelmillä ja tarkoituksenmukaista on käyttää oikeudenmukaisinta menetelmää.



Kuvio 13. Sisäinen laskutus (Raudasoja & Suomela 2014, 47)

Sisäisiä laskuja tehdään **Saskyn sisällä**, kahden sisäisen kustannuspaikan välisessä kaupankäynnissä. Fyysisesti raha ei liiku eikä arvonlisäveroa käsitellä. Sisäisessä laskutuksessa myyjä saa tuloa ja ostajalle syntyy kustannuksia. Saskyssä sisäinen laskutus on mahdollista vain maksullisen palvelutoiminnan suoritteiden myynnin osalta, koska sama kustannus ei voi olla valtionosuuden määräytymisen perusteena olevassa kustannuspohjassa kahteen kertaan. Tyypillisesti Saskyssä maksullisena palvelutoimintana laskutetaan sisäisiä ateria- ja kokouskahvitarjoiluja toiselta yksiköltä. Mikäli maksullisessa palvelutoiminnassa saadaan tuloja esimerkiksi pullan myynnistä, pitää pullan valmistukseen käytetyt raaka-aineet ja välilliset kustannukset ”jyvittää” ko. kustannuspaikalle, mikäli ne eivät ole sinne jo alkujaan ohjattu. Laskutus tapahtuu vahvistetun hinnaston mukaisesti. (Sasky sisäinen laskutus -ohje 2017.)

Kolmas mahdollisuus kuntayhtymän sisällä kulujen siirtämiseen on menonoikaisu, jolloin yhden yksikön kuluja siirretään toiselle yksikölle. Tällöin tuloa ei synny, vaan kustannus siirtyy toiseen paikkaan. Näitä kirjauksia voidaan tehdä myös muille kuin maksullisen palvelutoiminnan kustannuspaikoille. Mikäli kyseessä on opetuksen puolen ns. läpikulkuerä, se ei voi sisältää katetta, vaan siirretään samalla hinnalla kuin se

on veloitettu. Tällöin kyseessä opetuksen kustannukset, joihin voidaan käyttää valtionrahoitusta, siksi katteen lisääminen ei ole perusteltua. Esimerkkinä yhteinen kopio-kone, jonka kulut jaetaan usealle laskentakohteelle konetta käyttävien kesken. Ostolasku kirjataan ostolaskujen kierrätysjärjestelmässä yhdelle kustannuspaikalle, mikäli kustannusjako ei vielä ole selvillä. Kustannus jaetaan menonoikaisua käyttämällä kopiokoneen käytön suhteessa. (Sasky sisäinen laskutus -ohje 2017.)

Mahdolliseen palkkojen siirtoon on tehty oma lomake, joka laskee tuntihinnan perusteella sivukulut kunkin vuoden oikealla sivukuluprosenteilla. Tällä lomakkeella voidaan siirtää toisen kustannuspaikan puolelta mahdollisia henkilöstön kustannuksia maksullisen palvelutoiminnan puolelle, mikäli näitä ei voida jo suoraan kohdentaa palkanlaskennassa tai muuta kautta kyseiselle kustannuspaikalle. Henkilöstökulujen siirron pitää tapahtua todellisen työajan mukaan, ei esimerkiksi prosenttina kokonaispalkasta, ellei voida laskelmin (tehtäväkuvan ja mitoituksen kautta) osoittaa, että kyseisen jako kohdistuu toimintaan oikein.

Menonoikaisua käyttämällä voidaan siirtää kustannuksia maksullisen palvelutoimintaan, mikäli kuluja ei saada suoraan kohdennettua. Huomioitavaa on, että toisin kuin opetuksen kulujen jaossa, maksulliseen palvelutoimintaan on aina siirrettävä myös osuus yhteisistä/yleiskustannuksista. Mikäli kopiokonetta olisi käytetty Aiko Academy Oy:n tarpeisiin, siirretään tämä summa maksullisen palvelutoiminnan kustannuspaikalle lisättynä kustannuksilla, joita asian hoitamisesta syntyy (käytännössä lisäämällä kustannuslisäprosentti). Saskyssä jokainen tulosityksikkö laskee oman hallinnon/toimistopalveluiden välillisten kustannusten lisän huomioiden aiheuttamisperiaatteen. Kustannusten kohdistamisen ajureina käytetään erilaisia mittareita kuten neliöt, henkilöstön määrä, päätteet, tapahtumat eli se mikä parhaiten vastaa kustannusten aiheuttamisperiaatetta.

Saskyn puolella hoidetaan osa Aiko Academy Oy:n taloushallinnon tehtävistä. Kuntalain mukaan tämä on sallittua tukipalvelun myyntiä tytäryhtiölle. Saskyssä taloushallinnon toteutuneita kustannuksista siirretään kirjanpidon tapahtumien suhteessa maksulliseen palvelutoimintaan Aiko Academy Oy:n myynnin kustannuspaikalle. Lähtökohtana ovat taloushallinnon Aiko Academy Oy:n liittyvät tapahtumat jaettuna kaikilla tapahtumilla. Tapahtumien määrät saadaan suoraan kirjanpidon järjestelmästä.

Saadulla prosenttiosuudella jaetaan taloushallinnon kustannuksia maksulliseen palvelutoimintaan Aiko Academy Oy:n myynnin kustannuspaikalle.

Esimerkiksi taloushallinnon palkkojen siirto ko. ajanjaksolla; kaikki taloushallinnon palkkakulut ja henkilösivukulut yhteensä 55 405,44 €. Ajurina käytetään taloushallinnossa ko. ajankohdan taloushallinnon viennit (yhteensä 48.491 kpl), joista osakeyhtiölle 1.147 kpl. Siirrettävä summa saadaan $(55.405,44/48.491) * 1.147 = 1.310,55$ tähän lisätään välillisten kustannusten lisä $1.310,55 * X \%$, josta muodostuu lopullinen siirrettävä kustannus. Tämä kustannus siirretään menonoikaisuna Saskyn maksulliseen palvelutoimintaan, sen alkuperäiseltä taloushallinnon kustannuspaikalta. Henkilöstökulujen lisäksi myös aiheuttamisperiaatteen mukaisia muita kuluja on mahdollisesti kohdennettava laskutettavaksi osakeyhtiöltä; toimistokulut, tietoliikenne, ohjelmistot, koulutus ja matkakulut. Myöhemmin kustannukset laskutetaan edelleen osakeyhtiöltä ja kustannuksiin lisätään tuottokate, joka tällä hetkellä 4 %.

Ajurina käytettävä taloushallinnon viennit on valikoitunut käytettäväksi, koska se on mitattavissa oleva ja tulee suoraan taloushallinnon järjestelmästä ja on siitä johtuen selkeä mittari. Käytössä voisi myös olla käytettävään työaikaan perustuva laskutus, jolloin tuntiseurannan mukaisesti aiheuttamisperiaatetta noudattaen henkilöstön kustannuksia kohdistettaisiin. Tämä olisi oikeudenmukaisin menetelmä, mikäli yhtiön taloushallintoon menisi jostain syystä enemmän tai vähemmän aikaa kuin emon taloushallinnon hoitamiseen. Käytössä on kuitenkin sama järjestelmä ja samanlaiset olosuhteet, joten taloushallinnon viennit kuvaavat aiheuttamisperiaatetta. Työaikaan perustuvassa laskutuksessa olisi luotettavasti pystyttävä mittaamaan käytettyä aikaa. Menetelmä vaatisi tarkkaa työajanseurantaa ja tehtävien mitoitusta, joten sitä ei ole kannattavaa käyttää tässä tapauksessa.

8.4 Hinnoiteltava markkinaehtoisesti

Viidentenä tehtävänä on varmistettava markkinaehtoisuus. Kuntayhtymän harjoittaessa kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvaa taloudellista toimintaa tulee hinnoittelun tapahtua markkinaehtoisesti. Markkinaehtoinen hinnoittelu on ymmärrettävissä sellaisena hintatasona, jonka suuruiseksi vastaava yksityinen toimija tavaranylvelun

hinnoittelisi. Kuntayhtymässä seurataan aktiivisesti hintatasoa suhteessa markkinahintoihin ja hinnasto tarkistetaan vuosittain.

Saskyn hinnasto on tehty markkinaehtoisesti, eli hinnat ovat kilpailukykyisiä, mutta eivät kuitenkaan alihintaisia. Esimerkiksi liikuntasalin vuokra on monissa jäsenkunnissa samalla tasolla, vertailu on toisaalta haastavaa välimatkojen ja tilojen koon erilaisuuden vuoksi. Saskyssä liikuntasalin vakiovuoron tuntihinta on tällä hetkellä 20 euroa. Tarkastelin otteena Saskyn omistamien jäsenkuntien liikuntasalien vakiovuorojen veloituksia (0 - 72 euroa), hinnoissa oli melkoista hajontaa.

Hintoihin vaikuttaa suuresti paikkakunnan koko ja sijainti, tilojen ikä sekä muut olosuhteet, kuten kuka tilaa vuokraa ja kuinka pitkäksi ajaksi. Osassa kuntia tiloja voi saada jopa ilmaiseksi, mikäli kyseessä on urheiluseura tai nuorisolle suunnattu vuoro. Kunta antaa tuntihinnan verran avustusta yhdistyksen tai seuran toimintaan. Vastavasti maksullisesta tilaisuudesta voidaan periä huomattavasti korkeampaa hintaa. Hintoja oli vaikea suoraan verrata toisiinsa.

Suuria koulun juhlasalin kokoisia liikuntasaleja ei pääsääntöisesti ole tarjolla kuin kunnilla tai koulutuskuntayhtymillä, yksityisillä tarjontaa on vähän ja yleensä yksityiset liikuntasalit ovat iltaisin omassa käytössä. Tilanne ei kuinkaan saa johtaa lähes monopoliasemassa hintojen kohtuuttomaan nousuun, vaan hinnoittelun on perustuttava kustannuksiin ja kohtuulliseen tuottoon, jolla katetaan esimerkiksi investoinnin poistot.

Saskyssä maksullisen palvelutoiminnan kustannusten ja näillä aikaansaadun tuoton tulee kohdata toisensa samalla kustannuspaikalla. Laskutuslähete tulee tehdä laskutusta varten mahdollisimman nopeasti kirjanpidon aikataulut huomioiden. Taloudellisen toiminnan tulee olla liiketaloudellisten periaatteiden mukaisesti kannattavaa, eli tuottojen on katettava toiminnan järjestämisestä aiheutuvat välittömät- ja välilliset kustannukset sekä aikaansaada riskitaso huomioiden kohtuullinen tuotto toimintaan sitoutuneelle pääomalle. Kohtuullisena pääoman tuottovaatimuksena voitaneen julkisella sektorilla pitää tällä hetkellä 4 – 5 % tuottovaatimusta.

Mikäli tuotetta tai palvelua ei ole hinnastossa hinnoiteltu, kuntayhtymässä käytetään kustannusvoittolisämenetelmää, jossa omakustannushinnan päälle lisätään kohtuullinen sijoitetun pääoman tuottoprosentti. Kustannuksissa huomioidaan yleishallinnon kulut sekä mahdollisesti muita tulosityksikön omia kateprosentteja riippuen myytävästä tuotteesta tai palvelusta. Tuotteen omakustannushinnan selvittämiseen voidaan käyttää myös kustannusvastaavuustaulukkoa, mikäli kustannuspaikkataso ei riitä. Omakustannushinta on tarpeen selvittää myös silloin, kun solmitaan uusia sopimuksia tai pohditaan tuotteen tai palvelun kannattavuutta. Hallinto- ja talousjohtajan mukaan esimerkiksi lyhytaikaisia vuokrasopimuksia tehtäessä tulosityksiköiden tulee selvittää, että sopimuksen taso vastaa kyseisen paikkakunnan yleistä vuokratasoa.

8.5 Dokumentoitava

Kuntayhtymän on dokumentoitava, miten markkinaehtoisuus toteutuu. Välittömien kustannusten kohdistamisen perusteet ja markkinaehtoisuus tulee dokumentoida riittävän selkeästi, sillä tieto on lakisääteinen, julkinen ja tulee osaksi tilinpäätöksen liitetietoja. Välittömien kustannusten lisäksi välillisiä kustannuksia voidaan kohdentaa eri menetelmillä. Kilpailu- ja kuluttajavirasto suhtautuu kuitenkin kielteisesti kustannusten jakamiseen suoraan liikevaihdon suhteessa. Kyseisessä menetelmässä hinnoittelu vaikuttaa siihen, paljonko kustannuksia kohdistetaan kyseiseen toimintoon, jolloin vaarana on kilpailun vääristyminen.

Yhtä yhteistä ohjetta kaikkien kustannusten jakamiseen on vaikea antaa, kustannukset kohdennetaan aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Tuotteen tai palvelun kustannuksia ovat kaikki kulut, joita sen valmistamisessa tai tuottamisessa syntyy, myös hallinnon ja toimistopalveluiden kulut. Kuluja voidaan kohdistaa menonoikaisulla kustannuspaikalta toiselle, sisäisellä laskutuksella tai vyöryttämällä. Kaikki nämä kustannusten kohdistamisen periaatteet on dokumentoitava tulosityksiköittäin.

Joskus saattaa olla tarpeellista avata yleiskustannuslisän koostuminen (100 %) sen muodostaneista kustannuspaikoista, kuten; taloushallinto 23 %, hallinto 10 %, henkilöstöhallinto 24 %, tietohallinto 23 % ja yhteiset tilat 20 % ja tämän lisäksi kirjanpitoon

perustuvilla laskelmilla esittää, miten kyseiseen yleiskustannuslisäprosenttiin on päädytty. Kustannusten läpinäkyvyys myös organisaation sisällä tehostuu ja kenties toiminnassa saadaan säästöjä aikaiseksi, kun kustannukset ovat näkyvämpiä.

Tuloslaskelman lisätietona tulee esittää selvitys kustannuslaskennan perusteista. Opin- näytetyöprosessin aikana tein dokumentointilomakkeen (kuvio 14) yrityksen omaan käyttöön, ohessa näyte lomakkeesta.

SASKY koulutuskuntayhtymä

TIETOJA SIIRTOHINNOITTELUN DOKUMENTOINTIIN

Tulosalueen tiedot

Tulosyksikkö	Nimi		
Taloussihteeri	Nimi	Rehtori	Nimi

Kuvaus liike-toiminnasta

Toteutettava myynti

Mitä maksullista palvelutoimintaa tulosalueella harjoitetaan? Tiedot mahdollisista merkittävistä maksullisen palvelutoiminnan sopimuksista (Lomakkeen liitteeksi esimerkiksi 5 merkittävintä sopimusta.) Lisää rivejä tarvittaessa

Nimi	Ulkopuolisille	Aiko Academyllä
Toimitilavuokrat	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Kone- ja laitevuokrat	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Kuvio 14. Näyte dokumentointilomakkeesta. (Itse tehty)

Lomaketta käyttämällä saadaan vaaditut tiedot kerättyä tulosalueilta yhteisen dokumentoinnin pohjaksi. Saskyssä jokainen tulostusyksikkö laatii omalta osaltaan erillisen selvityksen, dokumentointiohjeistusta sekä mahdollisesti kustannusvastaavuus- tai omia laskentaperiaatteiden laskelmia käyttämällä. Varsinaista dokumentaatiota ei ole Saskyssä vielä tämän vuoden osalta tehty, vaan se tehdään loppuvuoden aikana. Jotta eriytetty tuloslaskelma ja kustannuslaskennan perusteet saadaan riittävässä laajuudessa tehtyä, kiinnitetään Saskyssä jatkossa entistä enemmän huomiota kustannusten ja tuottojen kohdistamiseen maksullisessa palvelutoiminnassa.

9 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkin opinnäytetyössä kilpailuneutraliteetin sekä markkinaehtoisuuden toteutumista sekä kirjanpidon eriyttämistä erityisesti SASKY koulutuskuntayhtymässä. Jotta kokonaisuutta on helpompi ymmärtää, oli ensin selvitettävä aikaisemmat säännökset aiheeseen liittyen. Halusin saada mahdollisimman paljon tietoa tulevaa eriytettävää tuloslaskelmaa sekä sen liitetietojen tuottamista varten.

Kilpailuneutraliteettisäännös 30d on uusi ja se johtaa vähintään yhden, mutta useissa tapauksissa jopa usean uuden eriytetyn tuloslaskelman tekemiseen kunnissa ja kuntayhtymissä. Liiketoiminnan muodossa, mutta lain poikkeussäännöksen vuoksi yhtiöittä-mättä jätetty toiminnan tuotoista ja kuluista tehdään jatkossa oma eriytetty tuloslaskelma.

Ensin piti selvittää, mitä toimintoja Saskyssä on eriytettävä. Aiko Academy Oy on perustettu vuonna 2014 liiketoiminnan muodossa tapahtuvaa toimintaa varten Kuntalain mukaisesti. Liiketoiminnan muodossa tapahtuva toiminta on pitänyt eriyttää v. 2015 mennessä, ellei siitä ole säädetty poikkeussäännöstä. Poikkeuksina mainitaan mm. vähäinen toiminta, monopoliasema tai tilapäinen ylikapasiteetin myynti. Nämä toiminnot ovat olleet jo vanhan lainsäädännön perusteella eriyttämisvelvollisuuden alaisia, mutta poikkeussäännöksen vuoksi niitä ei ole ollut pakko eriyttää ja ne on jätetty kunnissa ja kuntayhtymissä eriyttämättä. Kilpailulain (948/2011) 4a luvun lisäys 30d § merkitsi, että Saskyn pitää entistä tarkemmin tarkastella poikkeussäännöksen vuoksi eriyttämättä jätettyä toimintaa. Vähäinen toiminta on nyt saanut eurorajan, alle 40 000 euroa.

Tarkasteltavaksi nousivat Saskyssä kaikki maksullisen palvelutoiminnan kustannuspaikat. Kaikista maksullisen palvelutoiminnan kustannuspaikoista ei kuitenkaan tehdä eriyttämistä. Lainsäädännöllä opiskelijatyötoiminta ja siihen läheisesti liittyvä toiminta on tämän tiedon mukaan rajattu eriyttämisen ulkopuolelle, koska niiden katsotaan liittyvän kiinteästi opetukseen. Opiskelijatyötoimintaa on kuitenkin tarkasteltava sen luonteen mukaisesti. Mikäli toimintaan osallistuu vain vähäisessä määrin opiskelijoita, ei toiminta tosiasiaassa ole opiskelijatoimintaa ja toiminta on eriytettävä. On

myös pohdittava sitä, onko kaikki toiminta tosiasiassa vähäistä, ylikapasiteetin myyntiä tai monopoliaseman vuoksi eriyttämättä jätettyä vai onko toiminnassa havaittavissa liiketoiminnan piirteitä, jolloin toiminta olisi yhtiötettävä.

Käytännössä tämän vuoden alusta maksullisen palvelutoiminnan eriyttämismahdollisuus johtaa kirjanpidossa samaan läpinäkyvyyteen kuin, että kaikki toiminnot olisi yhtiötetty tai eriytetty omaksi yksiköksi (liikelaitos, taseyksikkö). Teknisesti eriytetyn tuloslaskelman tekeminen oli helppoa. Opetushallituksen kustannustiedonkeruun vaatimuksesta maksullisen palvelutoiminnan kustannuspaikat on jo aikaisemmin tehty erillisiksi opetuksen kustannuspaikoista. Koostin maksullisen palvelutoiminnan erillisten kustannuspaikkojen tiedot (pl. opiskelijatyötoiminta) yhdeksi tuloslaskelmaksi, josta havainnoitiin muutamia puutteita yksittäisiltä kustannuspaikoilta.

Havaitsin, että kustannuksia ja tuloja oli kyllä maksullisen palvelutoiminnan kustannuspaikoilla, mutta ne saattoivat ajallisesti kohdistua eri kuukausille. Tilastoinnin uudistuksen myötä vuodesta 2021 tietoja tullaan toimittamaan entistä useammin ja suoraan tiedostoina taloudenohjausjärjestelmistä, joten ajalliseen kohdistamiseen on kiinnitettävä entistä suurempaa huomiota. Tytäryhtiön oma tuloslaskelma ei myöskään vastaa todellisuutta, mikäli laskutukset viivästyvät. Tähän on kiinnitettävä jatkossa enemmän huomiota.

Saskyssä on tehty eri taloushallinnon osa-alueille yhteinen aikataulutus, johon myös maksullisen palvelutoiminnan siirroille on lisätty oma aikataulutuksensa. Kustannuksia joudutaan siirtämään pois opetuksen tai hallinnon puolelta, koska usein vasta jälkikäteen selviää, paljonko tosiasiassa on tehty töitä tytäryhtiölle. Välittömiä kustannuksia siirretään aiheuttamisperiaatteen mukaan käyttämällä erilaisia ajureita (tunnit, tapahtumat, neliöt jne.), joilla päästään oikeudenmukaisimpaan lopputulokseen.

Pelkällä omakustannushinnalla ei saa myydä mitään, koska silloin hinnoissa olisi vinoutumaa, eikä kaikkia kustannuksia katettaisi myyntihinnalla. Kilpailu- tai Kuntalaissa ei suoraan sanota, miten hinnat ovat markkinaehtoisia. JHS 203 ja Kilpailu- ja kuluttajaviraston Suuntaviivat markkinaperusteisesta hinnoittelusta ohjaavat kuitenkin kuntien ja kuntayhtymien toimintaa. Saskyssä on valittu käyttöön kustannusvoittolisämenetelmä (lisäyslaskenta) ja käytetään myös osittain sovellettua toimintolaskentaa

(tuotteistusta). Lisäyslaskennassa välittömiin kustannuksiin lisätään yleiskustannuslisiä, jolla katetaan välilliset kustannukset. Tuotteistettuja hinnaston hintoja on vertailtu markkinoilla vallitsevaan hintatasoon.

Osakeyhtiö pyrkii aina tuottamaan voittoa osakkeenomistajilleen. Pitkällä tähtäimellä ainakin hieman voitolliseen toimintaan on myös liiketoiminnan muodossa, mutta poikkeussäännöksen vuoksi erittelemättä jätetyn toiminnatkin (maksullinen palvelutoiminta) pyrittävä, koska tappiolliseen toimintaan ei saa käyttää verovaroja. Verovaroilla ei saa kattaa kuluja, joita ei ole peritty asiakkailta tai hinnoiteltu hinnat liian alhaisiksi. Toisaalta kunnan tai kuntayhtymän perustarkoitus ei ole tuottaa voittoa tai aiheuttaa kilpailun vääristymää muihin toimijoihin nähden, joten hintojen pitää olla markkinoille sopivat, mutta kaikki kustannukset tulee kattaa. Tukin viime vuoden toteutuneita liikuntasalin vuokraushintoja jäsenkunnissa, Saskyn hinnat asettuivat keskitasolle. Vertailu oli kuitenkin vaikeaa vertailukohteiden erilaisuuden sekä maantieteellisesti laajan alueen vuoksi.

Uutena vaatimuksena on myös tehdä dokumentointi siitä, miten hintoja on vertailtu muiden toimijoiden kanssa, miten kustannuksia kohdistetaan eri maksullisen palvelutoiminnan kustannuspaikoille ja miten huomioidaan, että kaikki kulut tulvat katetuiksi. Selvitin, mitä tietoja tilinpäätöksessä tarvitaan ja tein opinnäytetyön aikana dokumentointilomakkeen SASKY koulutuskuntayhtymän käyttöön. Siinä kerätään tietoa eri tulosyksiköistä (eri oppilaitoksista) yhteisen dokumentoinnin pohjaksi.

10 TULEVAISUUDEN NÄKYMIÄ

Samaan aikaan kuntien taloushallinnossa on käynnissä monta uudistusta, joten paikoin ajantasaista tietoa oli vaikea löytää. Ajantasaisten tietojen löytymistä hankaloitti myös Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunnan (Juhta) toiminnan päättyminen 31.12.2019. Jatkossa ohjeistuksia ylläpitävät eri hallinnonalaan kuuluvat viranomaiset.

Kuntatalouden ohjeistuksia päivittää Valtiovarainministeriö. Myös talouden JHS suoritukset jäävät historiaan ja ne on koottu 9.4.2020 julkaistuun kuntien ja kuntayhtymien automaattisen talousraportoinnin käsikirjaan (AURA). (JHS-uutiskirje 3/2019.)

SASKY koulutuskuntayhtymässä tarkastelua ja eriyttämistyötä tullaan jatkamaan loppuvuoden aikana. Myös vyörytysten perusteiden yksityiskohtaisempaa tarkastelua tehdään vielä kesän ja syksyn aikana, koska kuntien ja kuntayhtymien taloustietojen raportointi uudistetaan v. 2021 alusta. Tämä uudistuksen myötä Tilastokeskuksen lomaketiedonkeruu loppuu ja talouden raportteja tullaan toimittamaan suoraan taloushallinnon tietojärjestelmistä entistä useammin ja automatisoidummin eri viranomaisten käyttöön. Uudistuksella pyritään entistä vertailukykyisempään ja ajantasaisempaan tilastointiin. Tilastoja voidaan myös hyödyntää entistä nopeammin.

Pohdittavaa riittää, miten sekä kilpailuneutraliteetti että tilastoinnin tarpeet saadaan eri toiminnoissa tuotettua ja kohdistettua aiheuttamisperiaatteen mukaisesti kuukausittain ja mahdollisimman vähällä manuaalisella työllä.

11 LOPPUTULOKSEN ARVIOINTI

Tutkimuksen tarkoituksena oli selvittää, mitä vaikutuksia kilpailuneutraliteettisäännöksillä on SASKY koulutuskuntayhtymän toimintaan. Tutkimuksessa esiin tulleista tiedoista on hyötyä tutkimuksen tekijän normaaleissa työtehtävissä eriytetyn tilinpäätöksen 2020 tekemisessä ja sen liitetietojen keräämisessä. Opinnäytetyön aikana tehtyjä ohjeita voidaan käyttää apuna yleiskustannuslisää laskettaessa eri tulosityksiköissä ja dokumentointilomaketta voidaan jatkossa suoraan hyödyntää kuntayhtymän siirtohintojen markkinaehtoisuutta määriteltäessä.

Aihe on ajankohtainen myös muiden organisaatioiden näkökulmasta. Tutkimus on osittain yleistettävissä, koska teoreettista aineistoa on käsitelty myös julkishallinnon näkökulmasta. Tutkimuksen kohteena olevaan ilmiöön liittyy kansallisia lakeja ja jopa kansainvälisiä ohjeita, joten tuloksia voidaan jossain määrin yleistää myös muihin julkishallinnon organisaatioihin. On kuitenkin huomattava, että kaikkineen tutkielman aiheeseen liittyvä

kansallinen dokumentaatio oli vielä hajanaista ja sitä oli kerättävä useista eri lähteistä. Osin ohjeet olivat jopa lukijan oman tulkinnan varassa.

Yksityiskohtaista ohjeistusta ei Kilpailulain uuden 30d säädöksen soveltamisesta ole vielä kaikista yksittäistapauksista löydettävissä. Lainsäädännön soveltaminen ilman vakiintuneita tapoja, soveltamisohjeita tai ennakkotapauksia on haastavaa. Ohjeistuksessa nojataan soveltuvien osien yrityspuolen ohjeisiin, vanhoihin ohjeisiin ja sääntöihin, sekä hallituksen esityksen tekstiin ja Kilpailu- ja kuluttajaviraston useisiin kannanottoihin. Kuntaliiton arvion mukaan lähitulevaisuudessa on tulossa täsmällisempää ohjeistusta, kun tulkintavaikkeitä lain noudattamisessa ilmenee. Uuden kilpailuneutraliteettisäännöksen mukaisia tuloslaskelmia tehdään kunnissa ja kuntayhtymissä ensi keväänä (vuodesta 2020) ja sen jälkeen niitä analysoidaan kansallisella tasolla.

Lakiuudistus tuli voimaan 1.1.2020. Tutkimuksen alussa soveltamisohjeiden vähäisyyden vuoksi niiden luotettavuudesta oli ensin vaikea varmistua. Kevään edetessä tietoa on löytynyt enemmän ja useasta lähteestä, joten niiden tulkintaan voitaneen luottaa. On kuitenkin huomioitava, että tutkimusta tehtiin kevään 2020 tietojen pohjalta. Laintulkinta ja käytännöt muovautuvat yleensä ajan kuluessa oikeustapausten ja niiden tulkinnan yhteydessä. Kilpailuneutraliteettisäännös Kilpailulain 4a luvun 30d pykälä on uusi ja tulkintaa tullaan varmasti täsmentämään. Tätä tutkimusta pitää tarkastella ajankohta huomioiden ja mahdollisissa jatkotutkimuksissa huomioida uudet laintulkinnat ja täsmennetyt ohjeistukset.

LÄHTEET

Aiko Academy Oy www-sivut. 2019. Viitattu 2.1.2020. <https://www.aikoacademy.fi/>

Eskola, A. & Mäntysaari, A. 2006. Menestys - kannattavuuden hallinnan perusteet. Keuruu: Otava.

Hallinto- ja talousjohtaja A. Kakkuri henkilökohtainen tiedonanto 3.6.2020.

Hallintolaki 6.6.2003/434 muutoksineen.

HE 68/2018 vp Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kilpailulain muuttamisesta ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.

HE 107/2006 Hallituksen esitys Eduskunnalle tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2007. Tutki ja kirjoita. 3. osin uud. p. Helsinki: Tammi.

Husa, J. & Pohjolainen, T. 2009. Julkisen vallan oikeudelliset perusteet -johdatus julkisoikeuteen. Hämeenlinna: Talentum.

JHS-suositus 203 liitteineen. 2019. Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta (Juhta). Viitattu 1.3.2020. <http://jhs-suositukset.netum.fi/web/guest/jhs/recommendations/203>

JHS-uutiskirje 3/2019. Kuntaliitto.

Jormakka, R., Koivusalo, K., Lappalainen, J. & Niskanen, M. 2015. Laskentatoimi. 4. uud. p. Helsinki: Edita.

Järvenpää, M., Länsiluoto, A., Partanen, V. & Pellinen, J. 2013. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. 2. uud. p. Helsinki: Sanoma Pro.

Karttunen, T. 2019. Ammatillinen koulutus ja kilpailuneutraliteetti. Luento Kilpailu - ja kuluttajaviraston erityisasiantutija 10.10.2019.

KHO 2020:35

KHO 2020:34

KHO 2018:173

KHO 2018:115

KHO 2017:146

KHO 2013:36

KHO 2010:73

Kilpailulaki 12.8.2011/948 muutoksineen.

Kilpailu- ja kuluttajaviraston ohjeet kilpailuneutraliteetista. 2019. Viitattu 13.1.2020. <https://www.kkv.fi/Tietoa-ja-ohjeita/kilpailuasiat/kilpailuneutraliteetti/kirjanpidon-eriyttamissaannoksen-soveltaminen-alkaa-1.1.2020>

Kilpailu- ja kuluttajaviraston muistio Dnro 153/14.00.40/2016. Viitattu 6.3.2020. <https://www.kkv.fi/globalassets/kkv-suomi/ajankohtaista/tiedotteet/2017/muistio-4-1-2017-kuntayhtymaselvitys.pdf>

Kilpailu- ja kuluttajavirasto. 2017. Suuntaviivat markkinaperusteisesta hinnoittelusta – käytännön arviointiperiaatteet. Viitattu 6.3.2020. <https://www.kkv.fi/ratkaisut-ja-julkaisut/julkaisut/suuntaviivat-kilpailulain-soveltamisesta/markkinaperusteinen-hinnoittelu/>

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336 muutoksineen.

Kuntalaki 10.4.2015/410 muutoksineen.

Kunnan konserni ohje 2017. 2017. Suomen Kuntaliitto. 2. tark. painos. Viitattu 15.3.2020. <https://www.kuntaliitto.fi/talous/konserniohjaus-ja-omistajapolitiikka/konserniohjaus-ja-omistajapolitiikka/kunnan-konserniohje-2017>

Laki ammatillisesta koulutuksesta 11.8.2017/531 muutoksineen.

Laki eräitä yrityksiä koskevasta taloudellisen toiminnan avoimuus- ja tiedonantovelvollisuudesta 24.1.2003/19 muutoksineen.

Laki julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista 29.12.2016/1397 muutoksineen.

Laki opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta 29.12.2009/1705 muutoksineen.

Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558 muutoksineen.

Laki viranomaisen toiminnan julkisuudesta 21.5.1999/621 muutoksineen.

Lebedeff, P-P. 2019. Johtava lakimies, Suomen Kuntaliitto ry, Helsinki. Henkilökohmainen tiedonanto 29.10.2019.

Lebedeff, P-P & Ylitalo, M-L. 2019. Kirjanpidon eriyttämiselvollisuus kilpailulaissa. Luento Taloustorstai 13.6.2019. Viitattu 13.6.2019. Kuntaliitto [www-sivut](http://www.kuntaliitto.fi).

Leppiniemi, J. & Kykkänen, T. 2019. Kirjanpito, tilinpäätös ja tilinpäätöksen tulinta. Helsinki. Alma Talent.

Liikuntalaki 10.4.2015/390 muutoksineen.

Menetelmäpolku. 2015. Jyväskylän yliopiston [www-sivut](http://www.jyu.fi).

Nuotio, V-P. 2019. Siirtohinnoittelu kuulumisia korkeimmasta hallinto-oikeudesta. Verohallinnon siirtohinnoittelun asiakasinfo 8.5.2019. Viitattu 15.1.2020. <https://www.vero.fi/contentassets/786d27b2000c4bfaa8e81260043ff5f5/siirtohinnoittelukuulumisia-korkeimmasta-hallinto-oikeudesta.pdf>

OECD:n siirtohinnoittelu ohjeet. Viitattu 1.11.2019. <http://www.oecd.org/tax/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports-9789264241244-en.htm>

Opetushallitus. 2018. Ammatillisen koulutuksen järjestäjän taloustietojen raportoinnin ohjeistus 6.3.2019. Viitattu 29.11.2019. https://www.oph.fi/sites/default/files/documents/k92_18.pdf

Opetushallitus. 2019. Opetus- ja kulttuuritoimen rahoitus -yksikköhintojen ja rahoituksen määräytyminen vuonna 2020. Viitattu 3.6.2020. https://www.oph.fi/sites/default/files/documents/opetus_ja_kulttuuritoimen_rahoitus_2020.pdf

Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624 muutoksineen.

Pitkäranta, A. 2009. Laadullisen tutkimuksen tekijälle. SAMK Moodle-pohja. Viitattu 18.11.2019. https://moodle3.samk.fi/pluginfile.php/184013/mod_resource/content/1/kvali/Laadullisen_tutkimuksen_tyoeikirja_2009.pdf

Raudasoja, K. & Johansson, M-L. 2009. Esimies talouden johtajana julkishallinnossa. Juva: WSOYpro Oy

Raudasoja, K. & Suomela, U. 2014. Kustannuslaskennasta kustannusten hallintaan: Valtion viraston kustannuslaskenta. 1. p. Helsinki: Sanoma Pro.

Raunio, M. & Karjalainen, J. 2018. Siirtohinnoittelu. 2., uud. p. Helsinki: Alma Talent,

Raunio, M., Romppanen, L., Ukkola, O. & Kotiranta, K. 2018. Varojen jakaminen ja verotus osakeyhtiössä. 4. uud. p. Helsinki: ST-Akatemia.

Ruokavirasto www-sivut. Miten hygieniapassin saa? Viitattu 25.4.2020. <https://www.ruokavirasto.fi/henkiloasiakkaat/hygieniapassi/miten-hygieniapassin-saa/>

SASKY koulutuskuntayhtymän ja Aiko Academy Oy:n välinen palvelusopimus ja hinnoitteluliite. Henkilökohtainen tiedonanto 6.8.2018 Anja Kakkuri.

SASKY koulutuskuntayhtymän omistajapolitiikka ja konserniohje. 2017. Viitattu 16.9.2019. <https://www.sasky.fi>

SASKY koulutuskuntayhtymän perussopimus 2017. Viitattu 23.9.2019. <https://www.sasky.fi>

SASKY koulutuskuntayhtymä sisäinen laskutus ohje 3.10.2017. Viitattu 23.9.2019. Sisäinen tiedotuskanava Intranet.

SASKY koulutuskuntayhtymän strategia 2017 – 2019. Viitattu 23.9.2019.
<https://www.sasky.fi>

SASKY koulutuskuntayhtymän www-sivut. 2020. Viitattu 11.3.2020.
<https://www.sasky.fi>

Siikavuo, J. 2016. Talous haltuun pk-yrityksessä. Helsinki: Helsingin seudun kaup-
 pakamari.

Sosiaali- ja terveystalouden lupa- ja valvontavirasto www-sivut. Anniskelupassi. Viitattu
 25.4.2020. <https://www.valvira.fi/alkoholi/anniskelu/anniskelupassi>

Suomen Pankki. 2020. Viitelainojen korot. Viitattu 18.5.2020. https://www.suomenpankki.fi/fi/Tilastot/arvopaperitilastot/kuviot/arvopaperit-kuviot-fi/viitelainojen_korot_fi/

Taloussuunnittelija A. Kärki henkilökohtainen tiedonanto 6.4.2020.

Tomperi, S. 2018. Toiminnan kannattavuus. Keuruu: Edita Publishing Oy.

Tyni T., Myllyntaus O. & Suorto A. 2009. Kustannuslaskentaopas kunnille ja kun-
 tayhtymille. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Valtiokonttori. 2019. Maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelman sekä tu-
 loslaskelman laatiminen. Viitattu 18.11.2019. VK/1480/00.00.01.06.00/2019.
<https://www.valtiokonttori.fi/maatarkkukset-ja-ohjeet/maksullisen-toiminnan-kustannusvastaavuuslaskelman-seka-tuloslaskelman-laatiminen/>

Valtiokonttori. 2020. Kuntien ja kuntayhtymien automaattisen talousraportoinnin kä-
 sikirja (AURA) Viitattu 30.4.2020. <https://www.valtiokonttori.fi/maatarkkukset-ja-ohjeet/kuntien-ja-kuntayhtymien-automattisen-talousraportoinnin-kasikirja-aura/#67389a02>

Valtioneuvoston asetus ammatillisesta koulutuksesta 673/2017.

Valtionvarainministeriö. 2015. Uusi kuntalaki esittelykalvoja 24.3.2015. Viitattu
 13.3.2020. <https://slideplayer.fi/slide/2867012/>

Vammalan ammattikoulun vuosikertomus 1957 – 1958.

Verohallinto - ohjeistukset siirtohinnoittelusta. 2019. Viitattu 7.4.2020.
<https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/siirtohinnoittelu/>

Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän eriytetyn liiketoiminnan kirjanpidosta ja tilinpää-
 töksestä. 2017. Kuntaliitto. Viitattu 6.4.2020. <https://www.kuntaliitto.fi/talous/kirjanpito-ja-tilinpaatos/kirjanpitolautakunnan-kuntajaosto/kirjanpitolautakunnan-kuntajaoston-voimassa-olevat-yleisohjeet>

KUVIOT:

Kuvio 1. Palvelujen järjestämisen vaihtoehdot. Mäki-Lohiluoma, K-P. 2006. Kunnat muutosjohtajiksi. Kunta- ja palvelurakennemuutos, maakuntatilaus Lahti 3.11.2006. Suomen Kuntaliitto. <https://images.app.goo.gl/54JzWpJbzuMhdi8q6>

Kuvio 2. Ammatillisen koulutuksen rahoitusjärjestelmä. Opetus- ja kulttuuriministeriö. Viitattu 1.3.2020. <https://minedu.fi/amisreformi>

Kuvio 3. Kunnallisen liiketoiminnan eriyttämisen vaihtoehdot. Raudasoja & Johansson 2009, 165.

Kuvio 4. OECD:n siirtohinnoittelumenetelmät. Raunio & Karjalainen, 2018, 109.

Kuvio 5. Yleiskustannuslisän laskeminen. Tyni ym. 2009, 145.

Kuvio 6. Kustannusten kohdistaminen lisäyslaskennassa Jormakka, Koivusalo, Lappalainen & Niskanen 2015, 200.

Kuvio 7. Toimintolaskennan kustannusten kohdentaminen. Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2013, 147.

Kuvio 8: SASKY koulutuskuntayhtymän toiminta-alue 2019 Sasky www-sivut.

Kuvio 9. SASKY koulutuskuntayhtymän organisaatio Sasky www-sivut.

Kuvio 10. Sasky:n konsernirakenne. Sasky www-sivut.

Kuvio 11. Sisäisten erien kohdennus. JHS 203 liite 1, 16.

Kuvio 12. Vyöryttäminen Raudasoja & Suomela 2014, 47.

Kuvio 13. Sisäinen laskutus Raudasoja & Suomela 2014, 47.

Kuvio 14. Näyte dokumentointilomakkeesta. Virtanen, L. 2020.

TAULUKOT:

Taulukko 1. Erilaisia kustannuslaskennan käsitteitä

Taulukko 2. Markkinahinnan suhde kustannuksiin. Siikavuo 2016, 37.

Taulukko 3. Omakustannushinnan käyttäminen. Raunio ym. 2018, 170.

Taulukko 4. Kustannusvastaavuustaulukko. Valtiokonttori.

Taulukko 5. Maksullisen palvelutoiminnan kustannuspaikat yhdellä tulosalueella, taloustilaston ei kustannusryhmää. Sasky intranet.